

Aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública

Yasmina Najib Salgado

Abogada.

Doctoranda en la Universidad Rey Juan Carlos (España)

y.najib@alumnos.urjc.es

Extracto

El presente trabajo trata de analizar la posible aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública teniendo en cuenta el aumento de solicitudes en estos procedimientos penales, aunque con escasa aplicación por los tribunales en este tipo de delito. Esta atenuante ha sido determinada por la jurisprudencia en aplicación del artículo 21.7 del CP y, recientemente, ya se han publicado más trabajos doctrinales en estudio de esta atenuante.

Palabras clave: delito contra la Hacienda pública; prescripción; principio de seguridad jurídica; atenuante.

Recibido: 31-07-2025 / Aceptado: 27-08-2025 / Publicado: 17-09-2025

Cómo citar: Najib Salgado, Y. (2025). Aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 511, 41-59. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24741>



Application of the analogical attenuating circumstance of quasi-prescription in the crime against public finance

Yasmina Najib Salgado

Abstract

This paper tries to analyze the possible application of the analogical mitigating circumstance of quasi-prescription in the crime against the Public Treasury, taking into account the increase of requests in these criminal proceedings, although with scarce application by the Courts in this type of crime. This attenuating circumstance has been determined by the jurisprudence in application of article 21.7 PC, and recently more doctrinal works have been published studying this attenuating circumstance.

Keywords: the crime against public finance; prescribed; the principle of legal certainty; mitigating factor.

Received: 31-07-2025 / Accepted: 27-08-2025 / Published: 17-09-2025

Citation: Najib Salgado, Y. (2025). Aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 511, 41-59. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24741>



Sumario

- 1. La prescripción y la cuasiprescripción. Teoría general
- 2. La aplicación de la atenuante analógica de prescripción en el delito contra la Hacienda pública

Referencias bibliográficas

1. La prescripción y la cuasiprescripción. Teoría general

La prescripción de los delitos es una de las causas de extinción de la responsabilidad penal recogida en el artículo 130 del Código Penal (CP). Como principio de seguridad jurídica, es una cuestión de orden público, así como la prescripción tributaria extingue el derecho a liquidar de la Administración. Así se recoge en la STS 660/2017, de 28 de febrero, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 413/2016):

El instituto de la prescripción tributaria también encuentra su fundamento en la seguridad jurídica, evitando que situaciones jurídicas, que pueden conllevar efectos gravosos para el contribuyente, queden abiertas indefinidamente, sacrificando principios de justicia contributiva en aras a procurar la necesaria certidumbre. Las causas de interrupción de la prescripción, en tanto inciden negativamente sobre el principio de seguridad jurídica, evitando la prescripción y dando lugar a la permanencia de situaciones jurídicas que se alargan en el tiempo creando incertidumbres, además de venir tasadas legalmente deben ser serias y reales con virtualidad suficiente para enervar la inactividad desencadenante de la prescripción, sin que sea suficiente que se adopten formalmente sino que deben poseer sustancialidad adecuada y suficiente al efecto.

El principio de seguridad jurídica es un principio recogido en el artículo 9.3 de la Constitución española (CE)¹ e impone la necesidad de establecer un momento temporal a partir del cual debe desaparecer para el ciudadano (en este caso, el obligado tributario) la situación de incertidumbre y, así, el lapso de tiempo que genera una certidumbre para los contribuyentes.

Los ordenamientos jurídicos que pretenden respetar el principio de seguridad jurídica deben eliminar de raíz la situación de dilación o pendencia indefinida, como recoge la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de julio de 1972 (asunto

¹ Artículo 9.3 de la CE:

El principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, *la seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

C-57/69) en el caso Azienda Colori Nazionali-ACNA SpA/Comisión, al decir que: «la exigencia fundamental de la seguridad jurídica se opone a que la Comisión –Europea– pueda retrasar indefinidamente el ejercicio de sus potestades» (García Novoa, 2009).

La STC 63/2005, de 14 de marzo, Sala 2.^a, determina que la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, de naturaleza material, que se trata de recoger que el transcurso del tiempo disminuye las necesidades de respuesta penal por la pérdida del recuerdo del delito; la teoría del olvido. También se refiere a que las partes no pueden esperar al último momento del plazo de prescripción para la presentación de la denuncia o querella correspondiente, es decir, se impone un cierto deber de diligencia. Y hay que tener en cuenta que para la interrupción de la prescripción se necesita la intervención de un juez, que haya un auto de admisión a trámite de tal denuncia o querella.

Como señala la jurisprudencia (entre otras, la STS de 22 de octubre de 1992, Sala Penal), la existencia de la prescripción en el campo del derecho penal se basa en que, aunque la pena es necesaria para la existencia y pervivencia del orden jurídico, el transcurso de un tiempo razonable desde la comisión de un delito hace que la pena ya no pueda cumplir sus finalidades de prevención general y especial e, incluso, puede ser contraria a la finalidad resocializadora de la sanción, por lo que la prescripción extingue la responsabilidad penal.

La interrupción de la prescripción se recoge en el artículo 132 del CP, en la redacción actual introducida por la reforma de la Ley orgánica 1/2015, por la que, una vez presentada la querella, si en el plazo de seis meses se emite la resolución admitiendo a trámite la querella, se entenderá interrumpida la prescripción del delito.

En el caso del delito contra la Hacienda pública hay que tener en cuenta que el plazo de prescripción para que la Administración pueda liquidar es de cuatro años (recogido en el art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria [LGT]), pero el plazo de prescripción del delito es de cinco años y el tipo agravado es de diez años. Tratándose de derecho sustantivo, se determina de fecha a fecha, como recoge el artículo 5 del Código Civil (CC)².

² Artículo 5 del CC:

Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes.

Recientemente recogido en la STS 650/2024, de 17 de abril, Sala de lo Contencioso-Administrativo, cuestión con interés casacional:

El plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se ha de computar de fecha a fecha con independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.

La prescripción extintiva se produce por el mero transcurso del tiempo fijado por ley y, por tanto, transcurrido este tiempo, la Administración pierde su potestad de investigar actuaciones perseguibles en vía penal o el derecho a liquidar una deuda tributaria (Fernández Valverde, 2024).

La atenuación analógica de cuasiprescripción se ha establecido y formado por la jurisprudencia, en aplicación del artículo 21.7.^a del Código Penal³, así como anteriormente fue aplicada de esta manera la atenuación analógica de las dilaciones indebidas por la jurisprudencia desde el año 1999 hasta que finalmente se reguló en el artículo 21.6.^a del CP en el año 2010⁴.

La aplicación de las dilaciones indebidas se empezó a aplicar a partir del Pleno de 21 de mayo de 1999 de la Sala Penal del TS, que efectuó un cambio jurisprudencial en el sentido de compensar la concurrencia de las dilaciones con la penalidad correspondiente al delito mediante la aplicación de la atenuante analógica del artículo 21.6.^a del CP con la posibilidad de darle, según la importancia, el valor de simple atenuante o de muy cualificada. Anteriormente, por Acuerdo de 2 de octubre de 1992 de la Sala Penal del TS, las dilaciones indebidas se tenían en cuenta como concesión de un indulto y la indemnización correspondiente por el anormal funcionamiento de la Administración de justicia (Ramírez Ortiz, 2012).

Este cambio se produjo al tener en cuenta que se vulneraba el principio de división de poderes al trasladar al Ejecutivo la reparación de un derecho fundamental como es la tutela judicial efectiva. Así comenzó a construirse la fundamentación de la aplicación de las dilaciones indebidas en los años noventa; primero, en votos particulares y, posteriormente al acuerdo de mayo de 1999, recogiénose en las sentencias del TS. En resumen, acogían que, tras el sufrimiento injustificado por la excesiva duración del proceso, es razonable compensar con una reducción de la pena la parte de culpabilidad ya pagada por la excesiva duración del proceso (STS 457/2010, de 25 de mayo).

Por ello, al principio, la atenuante por dilaciones indebidas y la atenuante por cuasiprescripción se confundían en su fundamento, y en las primeras sentencias en las que se aplicó esta atenuante analógica de cuasiprescripción se aludía a las dilaciones indebidas. Pero se trata de circunstancias diferentes.

Las dilaciones indebidas se observan cuando se inicia el procedimiento judicial y se alarga demasiado en el tiempo por la deficiente gestión de la Administración de justicia y provoca un largo periodo desde el inicio de la instrucción hasta la condena del imputado (sentencia), y siempre que las dilaciones no hayan sido causadas por el acusado y hayan

³ Artículo 21.7.^a del CP: «Cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores».

⁴ Anteriormente en el artículo 21.6.^a del CP se regulaba la atenuante analógica (hasta el 23 de diciembre de 2010).

sido indebidas (no justificadas, como puede ser el caso de causas complejas). El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas está recogido en el artículo 24.2 de la CE como derecho fundamental, en el artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 y en el artículo 14.3 c) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966. En dichos tratados internacionales, suscritos por España y que la vinculan por la vía del artículo 96 de la CE, se formula el derecho del acusado a que su causa se vea en un plazo razonable.

En cambio, la cuasiprescripción se fundamenta en el lapso de tiempo desde la comisión del hecho delictivo y el inicio del procedimiento de investigación del delito (la denuncia de los hechos), lo que se determina como periodo preprocesal. Por tanto, son hitos totalmente diferenciados; uno es ya iniciado el procedimiento penal (dilaciones) y el otro es antes de iniciarse el procedimiento penal (cuasiprescripción).

La atenuante de cuasiprescripción se empezó a aplicar, sobre todo, en los delitos sexuales, al tener un plazo de prescripción mayor (15 años)⁵, y más en los abusos a menores, teniendo en cuenta que, cuando se trata de menores, la prescripción de 15 años comienza a computar desde que la víctima cumple 35 años⁶, y se ha tenido en cuenta cuando se han presentado las denuncias casi en el momento de transcurrir el periodo de prescripción.

La STS 288/2016, de 7 de abril, Sala Penal, recoge un resumen de la aplicación de la cuasiprescripción en delitos sexuales, que ya se empezó a aplicar desde el 2004:

La STS n.º 1247/2009, de 11 de diciembre, se plantea la cuestión del retraso en formular la denuncia, «retraso que aquí existió desde que la víctima tenía 14 ó 15 años –cuando se produjo la mencionada penetración anal– que abarca un periodo de tiempo que va desde el 11.5.1999, fecha del cumplimiento de esos 14 años hasta el referido día de la denuncia, el 24.12.2004. Y se refiere a la reciente sentencia 883/2009, de 10 de septiembre, que aplica una circunstancia atenuante analógica, con fundamento similar al utilizado por esta sala para los casos de dilaciones indebidas, a la que da el nombre de cuasi prescripción, que existe en algunos casos en que, por desidia de quienes tienen obligación o posibilidades legales de denunciar, de querellarse o de iniciar un procedimiento penal, este tarda demasiado tiempo

⁵ Hay que tener en cuenta que el delito contra la Hacienda pública desde la reforma de la Ley orgánica 1/2015 incluyó un delito más grave, lo que hace que la prescripción pueda ser hasta de 10 años en ciertos casos (art. 305 bis).

⁶ Artículo 132.1 del CP:

En los delitos de tentativa de homicidio, de lesiones de los artículos 149 y 150, en el delito de maltrato habitual previsto en el artículo 173.2, en los delitos contra la libertad sexual y en los delitos de trata de seres humanos, cuando la víctima fuere una persona menor de dieciocho años, los términos se computarán desde que la víctima cumpla los treinta y cinco años de edad, y si falleciere antes de alcanzar esa edad, a partir de la fecha del fallecimiento.

en incoarse, de modo que pasan varios años hasta que se produce el comienzo de tal procedimiento contra el culpable; esto es, cuando ya se encuentra avanzado, aunque no agotado, el periodo legalmente establecido para la prescripción. Y se habla del derecho del imputado a que el cumplimiento de la pena no desborde, por extemporáneo, los fines que le son propios. Y que, aun sin utilizar ese nombre de cuasi-prescripción, al menos otras dos sentencias de esta sala ya aplicaron una circunstancia atenuante analógica en tales casos de retraso excesivo en iniciar el procedimiento penal contra el culpable, y ello con el carácter de muy cualificada. Son las números 1387/2004, de 27 de diciembre (fundamento de derecho 11º), y la citada en el escrito de recurso 77/2006, de 1 de febrero (fundamento de derecho 8.º)».

El que sea una atenuante innovada por la doctrina jurisprudencial no es óbice para su posible aplicación si se dan los fundamentos que lo justifican. Hay que tener en cuenta que, como se ha referido anteriormente, la atenuante de dilaciones indebidas se empezó aplicar por la jurisprudencia, así como el delito continuado, hasta que posteriormente fueron recogidos en el CP.

Entre las teorías de la aplicación de la atenuante de cuasiprescripción se encuentra la teoría del olvido social por el transcurso del tiempo sin que se haya abierto una investigación contra ese delito y se llega a la conclusión de la no necesidad de condena tras el ese lapso de tiempo.

Si el delito se ha cometido, pero no se ha procedido a la investigación casi hasta que roza el periodo de prescripción, aun pudiendo ser de una cierta gravedad, como pudieran ser los delitos contra la Hacienda pública, que afectan al patrimonio del Estado, en especial en los de un periodo de prescripción de 10 años, y teniendo en cuenta que este tipo de delitos se configura mediante una ingeniería financiera a veces difícil de rastrear, llega un punto que pasan al olvido, lo que afecta al ámbito de las pruebas, en tanto, pasado un cierto tiempo, aumenta la dificultad en la recogida de pruebas tanto documental como testifical.

Igual que cuando el proceso se alarga en exceso (dilaciones indebidas) y el principio de necesidad de la pena quedaría debilitado si el transcurso del tiempo ha sido relevante, en cuanto esta necesidad de pena también se puede ver afectada si se demora en exceso la acción contra el acusado. Es un factor extrínseco que no controla el acusado.

Así recoge la STS 1387/2004, de 27 de diciembre:

En un derecho penal de la culpabilidad como el sistema vigente –art. 10 del Código Penal–, como recuerda la STC 150/91, el cumplimiento de la pena extingue completamente la culpabilidad, por ello, se estima que si el acusado ha tenido un sufrimiento innecesario e injustificado a consecuencia de la excesiva duración del proceso –*poena naturalis*–, es razonable compensar con una reducción de la pena la parte de culpabilidad ya «pagada» por la excesiva duración del proceso.

Las razones que justifican la aplicación de la atenuante por cuasiprescripción⁷ son las siguientes:

- a) Que el periodo de prescripción estuviera próximo a culminarse, de manera que el olvido social del delito, que termina por fundamentar la extinción de la responsabilidad criminal, se percibe ya de manera marcada e intensa.
- b) Que la parte perjudicada haya recurrido una dosificada estrategia para servirse del sistema estatal de depuración de la responsabilidad criminal como instrumento que potencie la incertidumbre del autor del hecho delictivo, bien como instrumento de presión para una negociación extrajudicial, o bien, como mecanismo con el que potenciar la vindicación del perjuicio sufrido; supuestos en los que el sistema penal está en condiciones de reequilibrar, en términos de proporcionalidad, unas estrategias dilatorias que el ordenamiento jurídico no consiente, particularmente para los delitos públicos, respecto de los que expresamente impone su denuncia inmediata en los artículos 259⁸ y siguientes de la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrim.).

En conclusión, las causas de su aplicación son:

- a) El transcurso de una parte relevante del plazo de prescripción desde la comisión del hecho y el inicio del procedimiento penal (teoría del olvido social).
- b) Que el retraso en iniciarse el procedimiento haya sido por motivos espurios. Una estrategia por la parte perjudicada para crear incertidumbre en el sujeto activo del delito en la presentación tardía de la denuncia o querrela para presionar en una negociación extrajudicial la posible indemnización.
- c) Inactividad de las autoridades en la interposición de las denuncias.

En cuanto a la posible aplicación de dos atenuantes en el mismo proceso, como puede ser la atenuante por dilaciones indebidas y la atenuante analógica de cuasiprescripción, el CP, en el artículo 66, permite la aplicación de dos o más atenuantes en la determinación de la pena⁹.

⁷ SSTs 290/2018, de 14 de junio, y 72/2019, de 11 de febrero, Sala de lo Penal.

⁸ Artículo 259 de la LECrim.:

El que presenciare la perpetración de cualquier delito público está obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, de paz, comarcal o municipal, o funcionario fiscal más próximo al sitio en que se hallare, bajo la multa de 25 a 250 pesetas.

⁹ Artículo 66.2.ª del CP:

Cuando concurren dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurre agravante alguna, aplicarán la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley, atendidos el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes.

De esta manera, cabría la posibilidad de aplicar ambas atenuantes, la atenuante analógica de cuasiprescripción y la atenuante de dilaciones indebidas. En estos términos se plantea la aplicación del *bis in idem pro reo*¹⁰. Esto es, si, en el caso del *non bis in idem*, no se pueden aplicar dos sanciones por el mismo hecho a la misma persona, en este caso sería al contrario, al considerarse de un mismo fundamento las dos atenuantes, no se podrían aplicar. Pero el *bis in idem pro reo* no está prohibido expresamente por nuestro ordenamiento.

La STS 416/2016, de 17 de mayo, Sala de lo Penal, rechaza la aplicación de ambas atenuantes por incompatibles:

Pese a la diversidad de presupuesto entre esta atenuante innovada en la doctrina jurisprudencial citada y la de dilaciones indebidas, no es menos cierto que el fundamento de una y otra están lejos de ser disímiles con entidad bastante como para poder apreciar ambas si[n] incurrir en un no aceptable *bis in idem*.

Es importante no confundir la atenuante analógica de cuasiprescripción con la atenuante por dilaciones indebidas. Si se confunde el fundamento de ambas, se llega a la conclusión de que no se pueden aplicar las dos a la vez.

Recordemos que la atenuante de dilaciones indebidas se aplica por el hecho de un largo transcurso de tiempo entre el inicio del procedimiento judicial y la finalización del mismo, lapso temporal que no tiene que ser provocado por el acusado, sino por la mala gestión de la Administración.

En cambio, la atenuante analógica de cuasiprescripción tiene en cuenta el tiempo transcurrido desde la comisión de los hechos delictivos hasta la apertura del procedimiento penal, esto es, desempeña un papel anterior en el plano temporal al que juega la atenuante de dilaciones indebidas.

En este sentido lo recoge Leopoldo Puente Rodríguez (2016):

Téngase en cuenta que las dilaciones indebidas presuponen necesariamente la existencia previa de un proceso que se dilata. Proceso cuya ausencia es, precisamente, lo que dará entrada a un eventual fundamento de atenuación construido sobre la base de una proximidad temporal a la prescripción del delito. [...] Puede ser relevante señalar que en ocasiones se ha considerado posible (así lo hace, por ejemplo, la recentísima SAP Baleares 131/2015, de 13 de octubre [casada por la que aquí nos ocupa]) la aplicación conjunta de la atenuante de dilaciones indebidas y la analógica de cuasi-prescripción [...] la fundamentación de ambas atenuantes

¹⁰ Recordemos que el principio *non bis in idem* prohíbe la duplicidad de sanciones cuando se aprecien mismo sujeto y mismos hechos.

no es la misma (seguramente ni siquiera es parecida). Si el fundamento fuese el mismo y se aplicaran en la misma causa las dos circunstancias, nos encontraríamos ante una suerte de *bis in idem pro reo* [...] si se considera que la atenuante analógica de cuasi-prescripción tiene un fundamento válido, éste ha de ser diferente al fundamento de la atenuación por dilaciones indebidas y, consecuentemente, ambas pueden ser aplicadas de forma en un mismo supuesto (siempre, claro está, que concurren las circunstancias que lo permitan).

Recientemente, la STC 48/2024, de 8 de abril, conociendo de un recurso de amparo contra la aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificadas que realizó la AP de Sevilla (el Juzgado de lo Penal aplicó la atenuante de dilaciones indebidas en un delito continuado de delitos sexuales), toma en consideración el tiempo transcurrido desde el último hecho delictivo y la presentación de la denuncia. El TC considera irrazonable reconocer los supuestos de paralización extraprocerales en las dilaciones indebidas y se introduce la perspectiva de género como criterio de interpretación considerando que se vulneró la tutela judicial efectiva en relación con el derecho a la no discriminación por razón de sexo (se toma en consideración la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre los delitos de violencia de género que constituyen una forma grave de discriminación contra la mujer).

En esta sentencia hay un voto particular de los magistrados D. César Tolosa Tribiño y D. Enrique Arnaldo Alcubilla en cuanto a considerar que la naturaleza del delito nada tiene que ver, y tampoco que la víctima fuera hombre o mujer, en la aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, que lo relevante es que el lapso temporal entre el hecho criminal y el inicio del proceso penal no es parte de la atenuante de dilaciones indebidas, ya que esta solo se aplica durante el proceso penal (Antón y Abajo, 2024).

Aunque no nombran en ningún momento la atenuante analógica de cuasiprescripción, lo que parece claro es que diferencian entre el proceso anterior a la interposición de la denuncia y el momento del inicio del procedimiento penal.

La aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción parece que se empezó a aplicar en los delitos sexuales o en delitos de asesinatos, aunque también se ha aplicado en otro tipo de delitos, pero de manera más restrictiva.

El FJ 10 de la STS 1387/2004, de 27 de diciembre, Sala de lo Penal, trata sobre la atenuante de dilaciones indebidas en un delito de atentado y asesinato, en el que el Ministerio Fiscal interpone la denuncia contra el acusado casi 19 años más tarde y los elementos inculpativos obraron desde época temprana en la causa. En este caso, el «fundamento de la atenuación se encontraría en que el hecho enjuiciado ha estado próximo al olvido social del mismo que es, cabalmente uno de los fundamentos de la prescripción» (lo que sería más un fundamento de la cuasiprescripción que de dilaciones indebidas).

En la STS 849/2023, de 20 de noviembre, Sala de lo Penal (caso Gürtel), se solicitó la aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción tanto en el delito de blanqueo de capitales como en los delitos de fraude a la Administración pública y prevaricación. El TS no lo aplica, pero hace una interesante percepción de la creación jurisprudencial de las atenuantes que podría comprometer la pureza del principio de separación de poderes.

Advierte el TS que la aplicación que se realiza de esta atenuante es restrictiva al referirse al:

reciente auto número 9/2022, de 23 de diciembre, cuando recuerda, con cita de la STS 288/2016, de 1 de abril, que la denominada «cuasi prescripción», lejos de admitirse de forma objetiva e indiscriminada, se fundamenta y limita su aplicación a «aquellos casos en los que la parte perjudicada recurre a una dosificada estrategia que convierte el ejercicio de la acción penal –con los efectos de toda índole que de ello se derivan– en un elemento más de una hipotética negociación extrajudicial para la reparación del daño sufrido».

[...]

En suma, el transcurso desmesurado del tiempo provocado de forma voluntaria por el perjudicado, no debería excluir la posibilidad de un tratamiento específico por la vía de la atenuante analógica invocada por el recurrente. El sistema penal estaría así en condiciones de traducir en términos jurídicos las estratagemas dilatorias concebidas con el exclusivo propósito de generar una interesada incertidumbre en el autor del hecho delictivo presionado extrajudicialmente para su reparación. Se dibuja así una suerte de «cuasi prescripción» que encontraría fundamento en la necesidad de prevenir la inactividad de las autoridades, evitando así la desidia institucional, que provoca serios perjuicios a la víctima, pero que también menoscaba el derecho del imputado a que el cumplimiento de la pena no desborde, por extemporánea, los fines que le son propios.

Por tanto, no se aplica en este caso al considerar que no se especifica por el recurrente dato relevante sobre la conducta interesada del querellante para retrasar la interposición de la querrela más allá del transcurso del tiempo sin más.

En contra de la aplicación de la cuasiprescripción se ha posicionado parte de la doctrina. En el trabajo de la profesora de Derecho Penal D.^a Dulce María Santana Vega (2019) se concluye que es una atenuante, como la de dilaciones indebidas, que no tiene que ver con el comportamiento del condenado, y ninguna de las dos puede minorar la antijuridicidad o la tipicidad ni disminuir la culpabilidad del sujeto. Esta autora también considera que no debería aplicarse hasta que no hubiera una reforma legal que la recogiera expresamente, al entender que actualmente no hay base legal, que son meras creaciones jurisprudenciales como solución a la lentitud de la Administración de justicia (Santana Vega, 2024)¹¹.

¹¹ También en este sentido crítico, Puente Rodríguez (2016).

2. La aplicación de la atenuante analógica de prescripción en el delito contra la Hacienda pública

El objeto de este trabajo es analizar si la atenuante analógica de cuasiprescripción podría aplicarse en los delitos contra la Hacienda pública.

Como se recogía al principio del artículo, esta atenuante se empezó a aplicar en delitos con un amplio periodo de prescripción (delitos sexuales, que son 15 años para la prescripción del delito). Aunque el delito contra la Hacienda pública suele tener un periodo de prescripción de 5 años, cabe la posibilidad de que pueda conllevar un periodo de prescripción de 10 años, como en el caso de que la cuota defraudada exceda de 600.000 euros¹². En la mayoría de los delitos fiscales más relevantes, las cuotas son siempre mayores; lo habitual es que se determine una cuota de millones de euros.

En el ámbito de las audiencias provinciales sí ha habido una aplicación efectiva de la atenuante analógica de cuasiprescripción. Así, la SAP de Barcelona 716/2017, de 13 de noviembre, Sección 7.^a, recoge en su FJ 4 la atenuante de cuasiprescripción por un retraso injustificado de la investigación preprocesal y considera la necesidad de examinar cada caso concreto, ya que, en el caso enjuiciado, no era una operación especialmente compleja, al tratarse de una única operación de compraventa entre dos mercantiles. La querella la interpuso la Agencia Tributaria tres meses antes de que prescribiera el delito.

La SAP de Barcelona 554/2019, de 9 de septiembre, confirma la aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción de la Sentencia 376/2018 del Juzgado de lo Penal n.º 7 de Barcelona por un delito contra la Hacienda pública. En cambio, desestimó el recurso en cuanto a la aplicación de la atenuante por dilaciones indebidas considerando que no puede valorarse de forma duplicada para justificar otra causa de atenuación.

Esta SAP de Barcelona fue revocada por el TS en la Sentencia 586/2020, de 5 de noviembre, pero no fue por referencia a la atenuante por cuasiprescripción, sino por una actuación

¹² Artículo 305.1 del CP:

El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

ilícita de la Agencia Tributaria en cuanto a la investigación realizada cuando ya estaban prescritos los hechos. Lo que puede justificar que en instancias inferiores se acogiera la atenuante de cuasiprescripción al considerar que los hechos estaban casi prescritos.

En cambio, la STS 586/2014, de 23 julio, Sala de lo Penal, no acogió la atenuante analógica de cuasiprescripción, al expresar que: «No cabe llevar a cabo una interpretación laxa del cauce de la analogía para limitar la penalidad legalmente establecida. Lo que hace necesario reconducir las eventuales interpretaciones de esos antecedentes jurisprudenciales».

Se considera que el cómputo del *dies ad quem* que no es el de la imputación formal, sino el del comienzo del procedimiento y que no hay ninguna estrategia dilatoria de la acusación, sino que se debe a la complejidad del caso, por lo que el retraso no supuso ningún perjuicio en cuanto a la disponibilidad de las pruebas.

El motivo espurio en el retraso en la interposición de la denuncia o querella por parte de la AEAT podría estar motivado en forzar al obligado tributario a llegar a un acuerdo y pagar antes de llegar al posible juicio penal.

La STS 290/2018, de 14 de junio (caso Marbella), tampoco apreció la aplicación de la atenuante de cuasiprescripción por considerar contradictorio que la defensa intentara que se aplicara la reforma del CP de 2015, que ampliaba la pena por la gravedad en cuanto a la cuantía, y que intentara aplicar el tipo anterior a la reforma para solicitar la atenuante por cuasiprescripción. Además de considerar que la tardanza en la investigación fue por la compleja trama delictiva para evadir el IS durante tres anualidades. También refiere que ya se ha habido apreciado la atenuante por dilaciones indebidas.

En esta sentencia se afirma que:

La Jurisprudencia de esta Sala ha reconocido (STS 888/2016, de 24-11) en determinados supuestos la atenuación analógica de cuasiprescripción desde dos razones justificantes esenciales: a) que el periodo de prescripción estuviera próximo a culminarse (SSTS 77/2006, de 1-2 o 1387/2004, de 27-12), de manera que el olvido social del delito, que termina por fundamentar la extinción de la responsabilidad criminal, se percibe ya de manera marcada e intensa; y b) que la parte perjudicada haya recurrido a una dosificada estrategia para servirse del sistema estatal de depuración de la responsabilidad criminal como instrumento que potencie la incertidumbre del autor del hecho delictivo, bien como instrumento de presión para una negociación extrajudicial (STS 883/2009, de 10-9) o, lo que sería equiparable, como mecanismo con el que potenciar la vindicación del perjuicio sufrido; supuestos en los que el sistema penal está en condiciones de reequilibrar, en términos de proporcionalidad, unas estratagemas dilatorias que el ordenamiento jurídico no consiente, particularmente para los delitos públicos, respecto de los que expresamente impone su denuncia inmediata en los artículos 259 y ss de la LECrim.

En todo caso, la Jurisprudencia ha destacado también: 1) que no cabe premiar penalmente aquellos supuestos en los que, sin más, transcurre un dilatado período de tiempo entre la comisión de los hechos y su enjuiciamiento o en los que las autoridades a las que se encomienda la persecución del delito no tienen conocimiento de su comisión y, por tanto, carecen de los elementos de juicio indispensables para la incoación del proceso penal (SSTS 1387/2004, de 27 de diciembre, 77/2006, de 1-2) o 124/2009, de 11-12); y 2) que pese a la diversidad de presupuestos entre esta atenuante innovada en la doctrina jurisprudencial citada y la atenuante de dilaciones indebidas que el legislador contempla, no es menos cierto que el fundamento de una y otra están lejos de ser disímiles y con entidad bastante como para poder apreciar ambas sin incurrir en un no aceptable bis in ídem (STS 416/2016, de 17-5).

La STS 704/2018, de 15 de enero de 2019 (caso Terra Mítica), tampoco acoge la atenuante de cuasiprescripción al determinar que no se acredita un plazo de inacción significativo desde la comisión del delito hasta el comienzo de la investigación, y menos que se aproximara a los 10 años, por considerar que:

Tampoco nos encontramos ante el transcurso desmesurado del tiempo provocado de forma voluntaria por el perjudicado, no se observa maniobra maliciosa alguna por dilación de las denuncias para procurar objetivos espurios de los denunciantes, no estamos ante estrategias dilatorias concebidas con el exclusivo propósito de generar una interesada incertidumbre en el autor de un hecho delictivo, presionado extrajudicialmente para su reparación.

Además, la STS considera incompatible aplicar conjuntamente la atenuante de dilaciones indebidas y la atenuante analógica de cuasiprescripción (este motivo fue planteado por varios recurrentes).

La STS 222/2023, 27 de marzo, no acoge la atenuante de cuasiprescripción, alegada por varios recurrentes y por motivos casacionales diversos, pero, al realizar la valoración de la atenuante, considera que no se ha justificado la conducta interesada de la parte perjudicada en la interposición de la denuncia, además de considerar que, al estar aplicada la atenuante de dilaciones indebidas cualificada, no procede aplicar la atenuante analógica de cuasiprescripción (FJ 18).

El fundamento del TS para no aplicar la atenuante de cuasiprescripción en los delitos contra la Hacienda pública, mayoritariamente, se deba a la complejidad de los elementos para la elusión de los impuestos, lo que hace que haya sido de difícil apreciación por la Agencia Tributaria en un corto plazo de tiempo, y se acepta que no se haya planteado la investigación penal hasta casi prescrito el delito.

Por tanto, no opera la teoría del olvido social como en otros delitos, que es uno de los fundamentos principales para apreciar este tipo de atenuante, que conlleva el plazo transcurrido desde los hechos hasta la interposición de la denuncia o querella. Tampoco parece operar cuando la parte perjudicada se beneficia como instrumento de presión al presentar al límite de la prescripción la denuncia o querella para intentar llegar a un acuerdo extrajudicial, ya que la Agencia Tributaria suele plantear un acta en conformidad o acta con acuerdo teniendo en consideración que el obligado tributario evita el proceso penal.

Por otro lado, justifica la no aplicación de esta atenuante por ser incompatible con la aplicación de la atenuante por dilaciones indebidas al considerar que su fundamentación es la misma y no cabe aplicarlas concurrentemente (guardan identidad de razón atenuatoria).

La SAP de Madrid 279/2013, de 30 de septiembre, aplica la atenuante analógica de dilaciones indebidas (en el momento de la comisión de los hechos no estaba en vigor el art. 21.6 del CP), en un procedimiento que comenzó el 24 de octubre de 2005 y finalizó con sentencia de primera instancia el 21 de enero de 2013 (casi ocho años), pero hace la siguiente afirmación sobre no computar el tiempo de la investigación anterior a la denuncia (FJ 6):

Este tribunal entiende, a diferencia de la interpretación que realiza la sentencia recurrida, que no hay que computar como periodo de dilación el tiempo dedicado a la investigación del delito antes de que se interpusiera la denuncia, y ello por cuanto se trata de actuaciones preprocesales anteriores, por tanto, al inicio del propio proceso por parte del órgano judicial competente.

Por tanto, se hace una distinción entre el tiempo preprocesal, la investigación del delito antes de interponer la denuncia y el tiempo durante el proceso judicial desde el inicio de la instrucción hasta la sentencia.

La SAP de Valencia 195/2017, de 21 de marzo, no acoge la aplicación de la atenuante de cuasiprescripción planteada por los recurrentes al no apreciar que la demora de la interposición de la querella haya introducido un perjuicio sustantivo en la estrategia probatoria de la defensa, y se contempla que el juzgador *a quo* tuvo en cuenta la proximidad de la prescripción al graduar la pena. En este caso, el delito era el impago de la plusvalía de una compraventa realizada en agosto de 2010; hubo una inspección en 2012 y no se pagó la liquidación, y la querella se interpuso en junio de 2014, por tanto, casi cuatro años después de la comisión del delito.

Una de las motivaciones de la aplicación de esta atenuante es el posible deterioro de las pruebas, tanto documentales como testificales, por el transcurso del tiempo, tanto por no poder encontrar documentos como por el olvido en los testigos de los posibles hechos.

A título de ejemplo, imaginemos que comienza una inspección de Hacienda justo días antes de que prescribiera la vía administrativa para iniciar la inspección fiscal y, después de la inspección, se interponga la denuncia o querella por el abogado del Estado por delito contra la Hacienda pública 15 días antes de que prescribiera el delito fiscal, habiendo tenido

conocimiento de la comisión desde el inicio. Estaríamos ante un supuesto en el que podría ser aplicable la atenuante analógica de cuasiprescripción por la inactividad de la Administración en denunciar el delito. En este tipo de situaciones es cuando los acusados solicitan la aplicación de esta atenuante.

Parece obvio que cuando la Hacienda pública está realizando una inspección y desde el principio puede determinar si se puede considerar la actuación inspeccionada como delito o no, no parece necesario tener que esperar hasta 27 meses¹³ para interponer la querella, justo al límite de la prescripción del delito.

En estos momentos, en los que la jurisprudencia parece ir por el camino de que esta atenuante solo se aplique si se puede considerar que ha habido utilización por parte del perjudicado para llegar a una negociación extrajudicial de la reparación del daño y tarda tanto en poner la querella o denuncia por esta causa, habría que considerar si la AEAT a veces trata de llegar a acuerdos para no tener que interponer la querella. Es algo que se puede entrever de las estadísticas:

Año	Denuncias	Cuotas defraudadas
2011	1.014	909,0
2022	184	612,3
2012	652	604,0
2015	341	442,6
2013	578	421,9
2017	225	327,8
2014	391	305,0
2016	226	278,3



¹³ Artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:
 - a) 18 meses, con carácter general.
 - b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:
 - 1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
 - 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.
 - 3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del Impuesto Complementario.



Año	Denuncias	Cuotas defraudadas
2019	176	256,8
2020	168	178,7
2021	179	156,3
2018	177	110,7
2019	177	256,8
2020	168	178,7
2021	179	156,31
2022	184	612,33
2023	152	819,64

Fuente: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias.html>

Se puede comprobar una gran disminución de las denuncias interpuestas por delitos contra la Hacienda pública por parte de los órganos de la Agencia Tributaria. Esta disminución podría deberse a varias posibilidades: que no interese el proceso penal por si la deuda se reduce con arreglo a criterios penales más garantistas; que el procedimiento se alargue en el tiempo por la introducción de más actores sometidos a control judicial, que el umbral del delito sea una herramienta negociadora para firmar un acta en conformidad y no ir al proceso penal, etc. (Blázquez Lidoy, 2024)¹⁴.

¹⁴ Señala este autor que «resulta extraño el número tan reducido de casos que se derivan a delito tras la entrada en vigor del nuevo sistema» y que esto puede haber diversas razones. Así, señala que:

Puede ser que a la AEAT no le interese el proceso penal para que la deuda no pueda verse reducida al calcularse la cuota con arreglo a criterios penales –más garantistas– que los administrativos. Puede ser que para la AEAT el proceso penal suponga una carga «administrativa» innecesaria que se prolonga en el tiempo y donde deben comparecer demasiados actores (la Abogacía del Estado, el Ministerio Fiscal, los inspectores, etc.) sometidos a un control judicial. Puede ser que, también, el umbral del delito contra la Hacienda Pública se constituya como un arma de negociación para *sugerir* al contribuyente que, si firma en conformidad y procede al pago, el expediente se puede quedar en vía administrativa. Puede ser que la AEAT entienda que solo en casos excepcionales, y haciendo una interpretación propia del principio de intervención mínima, hay que dar ejemplo con la vía penal y, en caso contrario, los derechos de la Hacienda Pública están suficientemente tutelados en vía administrativa. Por último, el hecho de que tenga que dictarse, normalmente, un acto de administrativo ejecutivo (art. 253 de la LGT), donde tienen que estar detalladas todas las magnitudes económicas, todos los fundamentos de hecho y de derecho, y que van a ser revisados y puestos bajo el tamiz por las partes y los propios juzgados bajo criterios penales (*in dubio pro reo*, presunción de inocencia, intervención mínima, etc.), requiere que tanto el expediente como el acto administrativo deban tener una precisión técnica y factual adicional que suponga una carga que no existe en la vía contencioso-administrativa (Blázquez Lidoy, 2024, pp. 1217-1218).

Por tanto, en nuestra opinión, parece posible que se pudiera aplicar este tipo de atenuante en el delito contra la Hacienda pública si se dieran los requisitos para poder aplicarla; como puede ser un proceso inspector que dura varios años y en el que no se interpone denuncia ni querrela y además se realiza rozando la prescripción, además, teniendo en cuenta que no se trate de un caso complejo (así, por ejemplo, una simple compraventa entre mercantiles para la defraudación ocultando el devengo del IVA y no realizando la correspondiente declaración), e independientemente de que se hubiera tenido en cuenta la atenuante por dilaciones indebidas, ya que cada una tiene una motivación diferente, ya que una es antes de que comience el proceso penal y la otra se considera cuando en el propio procedimiento judicial transcurre mucho tiempo sin justificación.

Referencias bibliográficas

- Antón y Abajo, A. (2024). La atenuante analógica de cuasiprescripción y perspectiva de género. A propósito de la STC 48/2024, de 8 de abril de 2024. *Diario La Ley*, 10533.
- Blázquez Lidoy, A. (2024). Cuestiones sobre los procedimientos administrativos por delito contra la Hacienda pública en la LGT. En I. Merino Jara (dir.), *Los procedimientos tributarios*. La Ley.
- Fernández Valverde, R. (2024). Cómputo del plazo de cuatro años para la prescripción para la determinación de las deudas tributarias. *Diario La Ley*, 10518.
- García Novoa, C. (2009). La consumación de los delitos contra la Hacienda pública. *Derecho y Sociedad*, 33, 28-37.
- Puente Rodríguez, L. (2016). La atenuante analógica de cuasi-prescripción. *La Ley Penal*, 119.
- Ramírez Ortiz, J. L. (2012). Derechos fundamentales y derecho penal: la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas. *Derecho y Proceso Penal*, 27.
- Santana Vega, D. M.^a (2019). La atenuante analógica de cuasi-prescripción. Especial referencia a los delitos de corrupción. *Estudios Penales y Criminológicos*, 39, 589-642.
- Santana Vega, D. M.^a (2024). Cuasi prescripción: la pseudo atenuante analógica, comentario a la STS 849/2023, de 20 de noviembre. *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, 2.

Yasmina Najib Salgado. Licenciada en Derecho por la Universidad Rey Juan Carlos. Máster en Derecho Penal Económico por la UNIR. Especialista en mediación civil y mercantil (Consejo General de la Abogacía Española y editorial La Ley). Máster en Psicología Legal y Forense por la UNED. Colegiada ejerciente ICAM n.º 95782. Abogada en Fomento Hispania Legal.