

**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL  
TRAS LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL OPERADA POR  
LA LEY ORGÁNICA 15/2003, DE 25 DE NOVIEMBRE**

**Núm.  
33/2004**

**M.<sup>a</sup> ÁNGELES CASCAJERO SÁNCHEZ**

*Letrada de la Administración de la Seguridad Social del Estado*

**Extracto:**

**E**l presente estudio plantea la conveniencia de la reforma del delito de fraude a la Seguridad Social recientemente efectuada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, que eleva la cuantía establecida como elemento del tipo objetivo, dada la ausencia prácticamente de precedentes en los que se hubiera apreciado la comisión del delito especial de fraude a la Seguridad Social. Junto a ello, se reflexiona sobre la distinta consideración que merecen las conductas de fraude en materia de prestaciones, una vez que la nueva Ley de Subvenciones excluye del concepto de subvención, tanto las prestaciones contributivas como las no contributivas del sistema de Seguridad Social.

---

## Sumario:

---

1. Introducción. La naturaleza jurídica de la cuota como punto de partida del estudio del delito de defraudación a la Seguridad Social.
2. El delito de defraudación a la Seguridad Social.
  - 2.1. Cuestiones generales.
  - 2.2. Elementos del tipo objetivo.
    - 2.2.1. La función recaudatoria de la Seguridad Social como bien jurídico protegido.
    - 2.2.2. El sujeto activo del delito de defraudación a la Seguridad Social.
    - 2.2.3. La Seguridad Social como sujeto pasivo del delito y otros perjudicados.
    - 2.2.4. Las conductas punibles.
    - 2.2.5. Elementos del tipo subjetivo.
    - 2.2.6. Autoría y participación.
    - 2.2.7. Consecuencias penales.
    - 2.2.8. Prescripción del delito y del derecho a liquidar la deuda y a sancionar por la Administración.
3. Relaciones del delito de fraude a la Seguridad Social con otros delitos.
  - 3.1. Concurso de leyes.
  - 3.2. Concurso de delitos.
    - 3.2.1. Concurso ideal.
    - 3.2.2. Concurso medial.
    - 3.2.3. Concurso real.
4. Delito e infracción administrativa. El principio *non bis in idem*.
5. El fraude de prestaciones por desempleo ¿constituye una conducta prevista en el artículo 308 del Código Penal por razón del principio de especialidad?
6. Conclusión.

## 1. INTRODUCCIÓN. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA CUOTA COMO PUNTO DE PARTIDA DEL ESTUDIO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

El modelo español de Seguridad Social es un modelo mixto que va evolucionando desde un sistema típicamente bismarckiano hacia un sistema capaz de solucionar todas las situaciones de necesidad sobre la base de la articulación de prestaciones, tanto contributivas, como no contributivas <sup>1</sup>.

De la lectura del artículo 41 de la Constitución se desprende que el sistema de Seguridad Social de la democracia española se configura como un sistema público, en el que a todos los ciudadanos se les garantiza la asistencia y prestaciones suficientes ante las situaciones de necesidad, en especial en situación de desempleo <sup>2</sup>.

El artículo 41 de la Constitución configura un sistema de Seguridad Social que se corresponde con las siguientes notas definidoras:

- Régimen Público de Seguridad Social.
- Generalidad: para todos los ciudadanos.
- Ámbito: tanto asistencial como prestacional.
- Ante situaciones de necesidad. En especial, desempleo.

¿Qué ha sucedido con las exigencias de afiliación y/o alta y cotización como presupuestos para la obtención de prestaciones? Si examinamos la jurisprudencia del Tribunal Constitucional podremos observar cómo el Alto Tribunal ha oscilado entre las *declaraciones programáticas* y la *solución a problemas concretos*.

---

<sup>1</sup> Modelos teóricos puros de Seguridad Social: a) Modelo bismarckiano o continental: la protección se basa en la cotización de los que se encuentran incluidos en el sistema y es la cotización la que determina la base reguladora de las prestaciones. b) Modelo beveridgeano o anglosajón: la protección se soporta con fondos públicos indiferenciados y con prestaciones que tomando como base un nivel general y único de protección son comunes para todos.

<sup>2</sup> Artículo 41 de la Constitución: «*Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres*».

En el plano de las declaraciones programáticas, el Tribunal Constitucional ha venido declarando que la Seguridad Social se caracteriza por las notas de universalidad y uniformidad (STC 134/87, de 21 de julio) lo que confiere al artículo 41 de la Constitución Española un alcance vinculado a un modelo de Seguridad Social universalista y asistencial:

- Protección para todos los ciudadanos ante una situación real de necesidad económica que constituiría el objeto y el fundamento último de la protección.
- Protección basada en prestaciones suficientes y uniformes que garanticen un nivel mínimo de rentas para la subsistencia.

Desde la perspectiva de la necesaria solución a problemas concretos, el Tribunal Constitucional ha tenido que reconocer que el sistema universalista y asistencial no pasa de ser una tendencia, un modelo teórico, que en el plano de los hechos debe, por el momento, convivir con el tradicional sistema profesional y contributivo, modelo que no queda por ello deslegitimado desde el punto de vista constitucional (STC 103/1983, de 22 de noviembre, STC 573/1986, de 2 de julio o STC 3/1993, de 14 de enero).

Nuestro sistema de Seguridad Social es un sistema en evolución que, en el momento actual, presenta el siguiente contenido prestacional y asistencial:

- Con un núcleo de prestaciones basadas en el previo encuadramiento y cotización durante los distintos períodos de carencia, siendo la base reguladora de dichas prestaciones calculada de acuerdo con las bases de cotización y sin atender al nivel de rentas del individuo perceptor: **prestaciones contributivas**.
- Con una asistencia sanitaria universal y un elenco de prestaciones no basadas en la previa cotización y que se conceden con carácter uniforme atendiendo a la situación de necesidad de los ciudadanos derivadas de la concurrencia de distintas contingencias: **prestaciones no contributivas**.

Así, las prestaciones contributivas giran en torno a la cotización, esto es, la obligación, impuesta por la ley a ciertas personas, de contribuir al sostenimiento de las cargas económicas del sistema de Seguridad Social, de acuerdo con ciertos criterios fijados también legalmente.

La cotización constituye el aspecto activo de una relación jurídica contributiva cuyo aspecto pasivo es la recaudación. De ahí que en el sistema contributivo de Seguridad Social podamos distinguir:

- a) Sujetos obligados al pago y un ente recaudador.
- b) Una cotización cubierta, que se corresponde con una recaudación voluntaria, que parte del supuesto común de inicio de expediente de recaudación en esta fase: declaración-liquidación.

- c) Una cotización al descubierto que se corresponde con una recaudación coactiva por virtud del principio de autotutela ejecutiva de la Administración de la Seguridad Social.

Desarrollando este esquema, la obligación de cotizar nace cuando se produce alguno de los presupuestos de hecho a los que la norma jurídica asocia su existencia, estando configurada con carácter obligatorio. El artículo 15 de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante LGSS) señala que «*la cotización es obligatoria en los Regímenes General y Especiales*». En el mismo sentido el Reglamento de Cotización y Liquidación (en adelante RCL) en su artículo 6.1.

El objeto de la obligación de cotizar es «la cuota»<sup>3</sup>.

La obligación de cotizar, entendida como obligación cuyo objeto consiste en dar una suma de dinero, presupone la existencia de dos sujetos en los lados opuestos de la relación jurídica de cotización: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.1 RCL el sujeto activo de la obligación de cotizar es la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante TGSS), servicio común al sistema dotado de personalidad jurídica instrumental en el que se unifican todos los recursos financieros, tanto por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias teniendo a su cargo la custodia de los fondos, valores y créditos y las atenciones generales y de los servicios de recaudación de derechos y pagos de las obligaciones del sistema de la Seguridad Social.

Este organismo, de conformidad con el precepto citado, transferirá a las entidades, organismos o Administraciones correspondientes el importe de las cuotas y conceptos objeto de liquidación y de recaudación conjunta con las cuotas de la Seguridad Social y de los que los mismos sean titulares, en la medida en que no se apliquen al Presupuesto de la Seguridad Social.

En lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 7.2 del RCL señala que: «*Están sujetas a la obligación de cotizar a la Seguridad Social las personas físicas o jurídicas, en los términos y condiciones que se determinen en el presente Reglamento para cada uno de los Regímenes que integran el sistema de la Seguridad Social*».

El precepto reglamentario es tan amplio que ni siquiera recoge la principal característica del sujeto pasivo de la obligación de cotizar, a saber, es la persona deudora de la cuota, con independencia de la persona que deba hacer efectivo el pago de la misma. Hubiera sido deseable que se hiciera la distinción del sujeto pasivo de la obligación de cotizar y otros responsables solidarios o subsidiarios al pago de la cuota en cuanto son garantes de deudas con la Seguridad Social.

<sup>3</sup> De conformidad con lo señalado en el artículo 6.2 del RCL: «*La cuota de la Seguridad Social expresa el importe de la obligación de cotizar a la Seguridad Social durante un tiempo reglamentariamente delimitado, designado período de liquidación, respecto de los sujetos obligados a cotizar. Dicha cantidad resulta de la operación liquidatoria de aplicar un porcentaje, llamado tipo de cotización, a una cantidad fijada en las normas aplicables a la cotización en los diferentes Regímenes que integran el sistema de la Seguridad Social denominada base de cotización y de deducir, en su caso, el importe de las bonificaciones y/o reducciones que resulten aplicables, sin perjuicio de que su cuantía pueda ser fijada directamente por las normas reguladoras de la cotización en los distintos Regímenes del sistema*».

La obligación de cotizar es una obligación de Derecho público, constituye un vínculo indisponible que liga a un ente público acreedor y a un particular o a otro ente público deudor. La nota de indisponibilidad se pone de manifiesto a través de la nulidad de pactos o convenios que tengan por objeto alterar los distintos elementos de la obligación de cotizar, así el artículo 105 de la LGSS, que se inscribe dentro de la tradición del carácter tuitivo que rige toda la rama social del derecho, dispone que será nulo todo pacto, individual o colectivo, por el cual el trabajador asuma la obligación de pagar total o parcialmente la prima o parte de cuota a cargo del empresario. Igualmente será nulo todo pacto que pretenda alterar las bases de cotización; esta norma de *ius cogens* va a determinar no sólo la inoponibilidad, sino también la invalidez de un pacto que altere los elementos de la relación jurídica de cotización legalmente configurada <sup>4</sup>.

El Tribunal Constitucional ha abordado la naturaleza jurídica de la cuota cuando se ha enfrentado a las cuestiones de inconstitucionalidad frente a los topes máximos de las pensiones, resolviendo que su naturaleza jurídico-pública reafirma la decisión del legislador de negar el automatismo entre la cuota y la prestación <sup>5</sup>.

Del contenido de diversas sentencias (SSTC 103/1983, 65/1987, 167/1990, 39/1992, 184/1993 y 65/1999, entre otras) se puede extraer la siguiente doctrina:

- No tiene naturaleza contractual porque el régimen público de la Seguridad Social se configura como una función del Estado, que no puede ser gestionado por privados aunque no se excluyan fórmulas de colaboración en la gestión.
- Aunque no existe una relación contractual sí existe una cierta proporcionalidad y equivalencia entre cotización y prestación, no obstante el Tribunal Constitucional ha llegado a manifestar en el ámbito estrictamente contributivo –pensión contributiva de jubilación SSTC 65/1987 y 65/1999– que el sistema no tiende a garantizar el equilibrio entre cuota y prestación.
- La STC 39/1992, de 30 de marzo, se ha pronunciado expresamente sobre la naturaleza jurídica de la cuota:

*«Aunque en el estado actual de la doctrina la naturaleza jurídica de la cuota de la Seguridad Social es objeto de polémica, es innegable que el sistema de protección social se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose de forma cada vez más próxima al concepto de tributación, en el que la existencia de la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas; y, en tal sentido, es abun-*

<sup>4</sup> Así el artículo 7.3 del RCL señala: «Será nulo todo pacto individual o colectivo por el cual uno de los sujetos obligados a cotizar asuma a su cargo la obligación de pagar total o parcialmente la cuota o parte de la cuota a cargo del otro o renuncie a cualquiera de los derechos y obligaciones que en orden a la cotización les reconozcan las normas reguladoras de los Regímenes del sistema de la Seguridad Social y de los conceptos de Recaudación conjunta con las cuotas de la misma».

<sup>5</sup> La STC 134/1987, de 21 de julio, señala que: «*existe sin duda una cierta correspondencia entre cotización y prestación, pero que no es de índole estrictamente matemática ni puede equipararse con la que deriva de una relación contractual como la que existe en el seguro privado*».

*dante la jurisprudencia constitucional que niega a la cuota de cotización la cualidad de prima de seguro de la que derive necesariamente el derecho a la prestación o pueda dejar de pagarse en caso de inexistencia de ésta (fundamento jurídico 6.º)».*

Nos parece criticable esta sentencia al no distinguir entre las prestaciones contributivas y las no contributivas. En el plano contributivo la cotización es un presupuesto para tener acceso a la prestación, debiendo completarse distintos períodos de carencia. Lo que no significa que sea equiparable a la prima de un seguro privado, ya que es indudable su naturaleza jurídico pública o de manera más concreta su naturaleza tributaria, que ha sido aceptada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (así en sentencia de 27 de marzo de 1991, que expresamente señala que afectación singular y caracterización tributaria no son incompatibles, si es que una ley establece dicha afectación concreta, como sería en nuestro caso la LGSS).

Quizá la doctrina que se desprende de dicha sentencia se ajusta a la concepción de nuestro sistema de Seguridad Social como un **sistema de reparto** frente a los sistemas de «**capitalización**» lo que significa que las cotizaciones de hoy financian las prestaciones de hoy y serán las cotizaciones del futuro las que financien las prestaciones del futuro. Pero dicha premisa no puede desconocer que en el momento presente las prestaciones contributivas tienen como presupuesto la cotización y su cuantificación parte del cálculo de la «base reguladora» que se determina en base a una *ratio* que parte de la consideración del importe de las cotizaciones durante un período de tiempo determinado.

La naturaleza jurídico-pública de la cuota no resulta incompatible con la consideración de relación cotización-prestación en el ámbito de las prestaciones contributivas, mientras el sistema bismarckiano subsista en nuestro país y con él un sistema de protección contributivo, cualquiera que sea la evolución de nuestro país desde el punto de vista presupuestario, si no puede garantizar una absoluta conexión entre cuota y prestación, sí mantiene una cierta correspondencia entre ambas.

## 2. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

### 2.1. Cuestiones generales.

La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, modificó de manera sustancial los delitos contra la Hacienda Pública recogidos en el Título VI del Libro II del anterior Código Penal. A su vez, esta disposición normativa, estableciendo un claro paralelismo con los delitos fiscales, creó el entonces nuevo artículo 349 bis del Código Penal, criminalizando de esta forma determinados comportamientos defraudatorios contra el Patrimonio de la Seguridad Social: «...*la necesidad de proteger suficientemente el patrimonio de la Seguridad Social, al objeto de posibilitar el cumplimiento de sus funciones institucionales, aconsejan la protección de este bien jurídico mediante la introducción de una figura de gran similitud con el delito fiscal, el delito contra la Seguridad Social*» (Exposición de Motivos de la LO 6/1995, de 29 de junio).

El nuevo Código Penal, en el artículo 307, reproduce de forma prácticamente inalterada la redacción anterior, tan sólo se suprime la referencia al carácter doloso de las conductas típicas, innecesario dado el nuevo sistema de incriminación de la imprudencia, y se modifica la pena privativa de libertad que pasa de prisión menor a prisión de uno a cuatro años.

Artículo 307 del Código Penal señala textualmente:

*«1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

*Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.*
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.*

*2. 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.*

*3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.*

*La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación».*

La Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, de modificación del Código Penal dispone en su artículo Único. Centésimo duodécimo la modificación del apartado 1 del artículo 307, que queda redactado como sigue:

*«1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

*Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.*
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social».*

Dicha modificación entrará en vigor el 1 de octubre de 2004, según la disposición final quinta de la Ley Orgánica 15/2003 citada.

Las decisiones político-criminales básicas que se desprenden de la opción legislativa elegida en el artículo 307 vigente podrían resumirse como sigue:

- a) Sistemáticamente, se regula el delito contra la Seguridad Social con los delitos contra la Hacienda Pública. Lo cual, no sólo es expresión de la posible homogeneidad de bienes jurídicos protegidos, sino que va a vincular la interpretación de gran parte de los elementos que condicionan la punibilidad de las conductas. En otros términos, por una parte, se entiende que estos delitos trascienden la mera tutela de los derechos de los trabajadores y, en consecuencia, se opta por su diferenciación clara con los denominados delitos sociales (*vid.* arts. 311 y ss.); por otro lado, parece condenado al fracaso todo intento de exégesis a espaldas de la regulación legal y del arsenal interpretativo, doctrinal y jurisprudencial, ya existente sobre los delitos contra la Hacienda Pública.*
- b) El objeto jurídico de tutela se ciñe a la función recaudatoria insita en el Patrimonio de la Seguridad Social. Y las conductas que pueden alcanzar relevancia jurídico-penal se limitan a las que pudieran poner en peligro el sistema de obtención de recursos, esencialmente, mediante la elusión de las cotizaciones legalmente preceptivas, aunque también a través de la obtención indebida de devoluciones y el disfrute fraudulento de deducciones.*

Necesariamente, de aquí derivan las dos decisiones quizás de mayor calado político-criminal:

- En primer lugar, se criminaliza la elusión fraudulenta de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, además de la apropiación indebida de la cuota obrera;
- En segundo lugar, no serán merecedoras de respuesta penal por el delito recogido en el artículo 307, los posibles fraudes en el sistema de prestaciones de la Seguridad Social (desempleo, incapacidad laboral transitoria, etc.).

- c) Por otro lado, en un intento de potenciar todos los mecanismos recaudadores posibles, se introduce lo que técnicamente se configura como una excusa absolutoria. Mediante la cual, se exime de responsabilidad penal al que de forma voluntaria y espontánea regularice su situación con la Seguridad Social procediendo a saldar la deuda previamente contraída.

Premisa esencial en la labor hermenéutica sobre los tipos penales, será la de no olvidar la tutela administrativa del sistema de Seguridad Social, mediante la previsión de un catálogo de infracciones y sanciones de tal naturaleza. Así, a las infracciones laborales dedicaba su Título IV el Estatuto de los Trabajadores (Texto Refundido aprobado por RDLeg. 1/1995, de 24 de marzo) derogado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social (en adelante TRLISOS), norma administrativa básica por lo que respecta al sistema de Seguridad Social. Se cuenta así con un texto único que agrupa al catálogo de infracciones y sanciones en el orden social; este texto refundido da cumplimiento a la obligación impuesta por la Sentencia del Tribunal Constitucional 195/1996, de 28 de noviembre, que dispuso que corresponde al legislador estatal la tarea de reelaborar la Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre Infracciones y Sanciones de Orden Social, ley que supuso un esfuerzo considerable en la labor de someter esta específica parcela del Derecho administrativo sancionador a los principios básicos derivados del artículo 25.1 de la Constitución Española: legalidad, taxatividad, *non bis in idem*, etcétera <sup>6</sup>.

La necesaria coordinación entre la intervención penal y administrativa pasa, ineludiblemente y entre otras cosas, por el respeto al principio de prohibición de doble incriminación <sup>7</sup>, tal y como recoge el artículo 3 del TRLISOS <sup>8</sup>.

<sup>6</sup> La cuestión relativa a la coexistencia del Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador y sus problemas está tratada desde la perspectiva del Derecho administrativo por NIETO (*Derecho Administrativo sancionador*, 2.ª ed. Madrid, 1994); una perspectiva histórica y de Derecho comparado la ofrece MATTES (*Problemas de Derecho Penal Administrativo, Historia y Derecho comparado*, Madrid, 1979], y para una aproximación al tema desde el Derecho Penal puede verse CEREZO MIR, *Curso de Derecho Penal, Parte general*, I. pág. 41 y ss.).

<sup>7</sup> Tal y como ha puesto de manifiesto DEL REY GUANTER el principio *non bis in idem* constituye un «principio general del Derecho que, en base a los principios de proporcionalidad y cosa juzgada, prohíbe la aplicación de dos o más sanciones o el desarrollo de dos o más procedimientos, sea en uno o más órdenes sancionadores, cuando se dé una identidad de sujetos, hechos y fundamentos y siempre que no exista una relación de supremacía especial de la Administración» (*Potestad sancionadora de la Administración y jurisdicción penal*, Madrid, 1990, pág. 111).

<sup>8</sup> El artículo 3 del TRLISOS dispone textualmente bajo la rúbrica: «*Concurrencia con el orden jurisdiccional penal*»:

1. No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en los que se aprecie identidad de sujeto, de hecho y de fundamento.
2. En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de ilícito penal, la Administración pasará el tanto de culpa al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme o resolución que ponga fin al procedimiento o mientras el Ministerio Fiscal no comuniqué la improcedencia de iniciar o proseguir actuaciones.
3. De no haberse estimado la existencia de ilícito penal, o en el caso de haberse dictado resolución de otro tipo que ponga fin al procedimiento penal, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.
4. La comunicación del tanto de culpa al órgano judicial o al Ministerio Fiscal o el inicio de actuaciones por parte de éstos, no afectará al inmediato cumplimiento de las medidas de paralización de trabajos adoptadas en los casos de riesgo grave e inminente para la seguridad o salud del trabajador, a la efectividad de los requerimientos de subsanación formulados, ni a los expedientes sancionadores sin conexión directa con los que sean objeto de las eventuales actuaciones jurisdiccionales del orden penal.»

Sea como fuere, deberá tenerse en cuenta que las conductas previstas en el artículo 307 del Código Penal tienen su referente en el ámbito administrativo sancionador.

Así, los defectos en los actos de encuadramiento (inscripción de la empresa, afiliación y alta de trabajadores) constituirán infracción grave por mor del artículo 22.1 y 2 del TRLISOS.

La falta de cotización puede constituir infracción grave (art. 22.3) o muy grave [art. 23.1 b)] del TRLISOS.

Y la obtención indebida de deducciones se prevé como infracción muy grave en el 23.1 f) del TRLISOS.

En general, el TRLISOS sistematiza el catálogo de infracciones en función de la materia afectada (Seguridad Social, empleo, seguridad e higiene, etc.) y, por su importancia, en leves, graves y muy graves.

Las sanciones previstas serán objeto de graduación, pudiendo ser impuestas en grado mínimo, medio o máximo, en función de determinados criterios: «...*negligencia e intencionalidad del sujeto infractor, fraude o connivencia, incumplimiento de las advertencias previas y requerimientos de la Inspección, cifra de negocios de la empresa, número de trabajadores o de beneficiarios afectados en su caso, perjuicio causado y cantidad defraudada, como circunstancias que puedan agravar o atenuar la infracción cometida*» (art. 39.2 TRLISOS).

Para terminar con este primer apartado de cuestiones generales, conviene recordar que el hecho de que nuestro Código Penal no contemplara hasta la reforma de junio de 1995 tipos de injusto directamente encaminados a la protección del Patrimonio de la Seguridad Social, no ha sido óbice para que la jurisprudencia del Tribunal Supremo considerara merecedora de sanción penal la realización de determinadas conductas que pudieran lesionarlo o, cuando menos, someterlo a un índice de peligro intolerable.

En efecto, tal y como señala VALLE MUÑIZ<sup>9</sup>, dos son esencialmente los tipos penales que nuestro Tribunal Supremo ha venido aplicando a las conductas que, de una u otra forma, afectaban a los intereses emanados de la relación jurídica de Seguridad Social: el denominado «delito social» del artículo 499 bis y el delito de apropiación indebida del artículo 535, ambos del Código anterior. Mientras que el primero venía a incriminar, entre otros supuestos, las maniobras empresariales tendientes a privar al trabajador del sistema de cobertura de la Seguridad Social legalmente reconocido, principalmente, mediante la omisión de la realización de los actos preceptivos de «encuadramiento» [Véanse, SSTS de 26 de mayo de 1982 (RJ 2724), 25 de enero de 1984 (RJ 410), 16 de noviembre de 1987 (RJ 8520), 15 de marzo de 1990 (RJ 2489), 12 de abril de 1991, (RJ 2489), 28 de septiembre de 1992, entre otras]; el delito patrimonial, en cambio, encuentra su ámbito de aplicación en

<sup>9</sup> VALLE MUÑIZ, J.M. «La criminalización del fraude a la Seguridad Social», *Cuadernos de Derecho Judicial*, «Delitos Socioeconómicos en el nuevo Código Penal», 20/1996, pág.175.

el castigo del incumplimiento empresarial del deber legal de ingresar la cuota obrera de Seguridad Social previamente descontada del salario del trabajador (tras una primera resolución contraria, la STS de 26 de marzo de 1956, RJ 607, nuestro Tribunal Supremo será constante en la aplicación del delito de apropiación indebida: SSTS de 30 de octubre de 1971, RJ 4378, 9 de diciembre de 1976, 17 de febrero y 7 de mayo de 1977, 21 de diciembre de 1978, 22 de enero de 1979, 1 de marzo de 1980, 25 de marzo de 1981, 28 de septiembre de 1982, 15 de diciembre de 1983, 7 de julio de 1984, 24 de febrero y 9 de junio de 1986, 11 de noviembre de 1988, 1 de febrero, 5 de junio y 29 de septiembre de 1989, 2 de marzo y 27 de noviembre de 1990, 15 de enero, 29 de mayo y 15 de noviembre de 1991, 20 de febrero, 15 de junio, 25 de junio y 30 de septiembre de 1992, 2 de junio de 1993, 15 de febrero y 4 de julio de 1994, entre otras).

Dado que la falta de inscripción de la empresa o la omisión del alta de los trabajadores irá acompañada de un fraude al patrimonio de la Seguridad Social, en la medida en que se ocultarán los hechos que darían lugar al nacimiento de la deuda o a la concreta determinación de la cuantía de la misma, ¿deberá entenderse que estas conductas forman ahora parte de la materia de prohibición del nuevo delito contra la Seguridad Social del artículo 307 del Código Penal?, o bien, ¿existirá todavía un ámbito de aplicación del artículo 311 del Código Penal (anterior, 499 bis), en la medida en que pudieran lesionar los derechos de los trabajadores derivados de la relación de Seguridad Social, aun cuando los comportamientos punibles resultaran ajenos a los intereses patrimoniales de la institución?

Probablemente, lo correcto sea entender que nos encontramos ante ineludibles hipótesis concursales, dado que la conducta afectará, de una u otra forma, a dos bienes jurídicos diversos, el derecho a las condiciones de Seguridad Social legalmente reconocidas y cuyo titular será el trabajador por cuenta ajena, y el sistema de obtención de recursos a través de la recaudación de las cotizaciones empresariales y obreras legalmente debidas, cuyo titular será, obviamente, la Seguridad Social. En otros términos, que la falta de alta de trabajadores pueda ser constitutiva, si finalmente se eluden las cotizaciones legalmente exigibles, de un delito contra el patrimonio de la Seguridad Social del artículo 307 del Código Penal, no impedirá una posible acumulación de responsabilidad penal por mor de la entrada en juego del delito contra los derechos de los trabajadores. Nos encontramos ante conductas que pudieran lesionar dos bienes jurídicos, y que el hipotético solapamiento valorativo parcial sobre una parte del hecho punible no debería impedir, en su caso, la aplicación del concurso ideal de delitos.

Por otra parte, la elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social como conducta típica incriminada en el artículo 307 del Código Penal, ¿comprende ambas cotizaciones, la empresarial y la obrera, y, en consecuencia, el precepto ejercerá una «vis atractiva» con respecto a los supuestos hasta ahora incriminados a título de apropiación indebida?, o bien, ¿debe entenderse que el legislador tan sólo ha prestado atención a la elusión fraudulenta de las cuotas empresariales y conceptos de recaudación indebida?, o bien, ¿debe entenderse que el legislador tan sólo ha prestado atención a la elusión fraudulenta de las cuotas empresariales y conceptos de recaudación conjunta, y, en consecuencia, el no ingreso de la cuota obrera descontada del salario bruto del trabajador sigue constituyendo un supuesto de apropiación indebida, extramuros, por tanto, a la tutela de los intereses de naturaleza pública que anidan en la positivización del nuevo delito contra la Seguridad Social? Será éste, sin duda, uno de los primeros interrogantes que deban resolverse en la interpretación del alcance de las conductas típicas que a continuación abordamos.

## 2.2. Elementos del tipo objetivo.

### 2.2.1. La función recaudatoria de la Seguridad Social como bien jurídico protegido.

El bien jurídico protegido es la función recaudatoria de la Seguridad Social <sup>10</sup>, pero una vez efectuada dicha afirmación, acto seguido debe ser objeto de matización, lo que acabamos de significar no determina que el tipo delictivo proteja el patrimonio de la Seguridad Social en su conjunto, y ello porque no se prevé en el tipo delictivo de fraude a la Seguridad Social el fraude a través del disfrute indebido de prestaciones.

### 2.2.2. El sujeto activo del delito de defraudación a la Seguridad Social.

Es mayoritaria la opinión en la doctrina que configura este delito como un «delito especial», para diferenciarlo de los «delitos comunes» <sup>11</sup>. Partiendo de la consideración de que un delito especial sólo puede ser cometido por aquellos a quienes van dirigidos deberes referidos a la función recaudatoria de la Seguridad Social, criterio que además tiene relevancia para diferenciarlo de otras figuras con las que tiene elementos comunes, así los delitos patrimoniales como la estafa y la apropiación indebida.

El sujeto obligado se encuentra en relación con el bien jurídico protegido en una situación de cuasi-dominio. La intervención de terceros queda limitada a la comisión del delito patrimonial común o a la mera participación en la comisión del delito especial.

La obligación de cotizar exige la diferenciación entre la obligación de cotizar y la obligación de pago de las cotizaciones.

Ya hemos hecho referencia a esta cuestión más arriba. En relación con el Régimen General de la Seguridad Social en el que están encuadrados los trabajadores por cuenta ajena, son dos los sujetos obligados a cotizar, pero es únicamente el empresario el obligado al pago de las cotizaciones, que comprenden la cuota patronal y la cuota obrera así como los conceptos de recaudación conjunta. La excepción a esta regla la constituyen los representantes de comercio y los artistas que están obligados a ingresar las cotizaciones, que previamente habrán recibido del empresario.

La anterior premisa es trasladable a la cotización en los regímenes especiales que encuadran trabajadores por cuenta ajena. Debe señalarse que, junto a ello, los distintos regímenes especiales contemplan el encuadramiento de trabajadores por cuenta propia en los distintos sectores producti-

<sup>10</sup> Así lo entienden también PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA en «El delito de defraudación a la Seguridad Social», *Relaciones laborales*, La Ley-Actualidad 1996-I, págs. 576-578.

<sup>11</sup> La jurisprudencia ha optado por considerarlo delito especial, véase la STS 25 de septiembre de 1990, RJ 7238.

vos, a ellos corresponde en exclusiva la obligación de cotizar. No nos detendremos en este punto, ya que la falta de cotización de estos afiliados, dada la cuantía fijada en cómputo anual como condición objetiva de punibilidad, queda al margen de las fronteras delictuales y se circunscriben a la infracción administrativa. De hecho resulta prácticamente impensable que alguien distinto del empresario pueda cometer el delito del artículo 307 del Código Penal.

### 2.2.3. *La Seguridad Social como sujeto pasivo del delito y otros perjudicados.*

El sujeto pasivo perjudicado es la Seguridad Social como entidad autónoma y distinta del Estado, en concreto como entidad competente para la recaudación el sujeto pasivo es la TGSS, servicio común del sistema de Seguridad Social que tiene personalidad jurídica propia de carácter instrumental, esto es para el cumplimiento de sus fines. Aunque gestionen los conceptos de recaudación conjunta, no pueden considerarse sujetos pasivos ni al Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) ni al Instituto Nacional de Empleo (INEM), por cuanto dichos conceptos se recaudan por la TGSS.

Tal y como hemos señalado más arriba lo que sí puede ocurrir es que en algún supuesto se pueda ver perjudicado un trabajador, como consecuencia de la falta de alta y de cotización, pueda ver afectado su derecho a la obtención de prestaciones contributivas, en este caso nos encontraríamos ante un supuesto de concurso ideal de delitos por lesionar la conducta dos bienes jurídicos.

### 2.2.4. *Las conductas punibles.*

#### 1.º La exigencia de fraude como elemento objetivo del tipo.

Tanto si se trata de la elusión del pago de cuotas, como de la obtención de devoluciones o el disfrute de deducciones, el tipo penal exige la presencia de una «defraudación».

Tal y como ya señalaba en 1996 VALLE MUÑIZ, «desde una perspectiva político criminal, condicionar la relevancia penal a la exigencia de fraude puede ser discutible». Cabrían otras alternativas perfectamente legítimas: criminalizar la mera elusión del pago de cuotas o la obtención indebida de devoluciones y deducciones, optar por un adelantamiento de la barrera de protección mediante la creación de delitos obstáculo (peligro concreto o abstracto), despojar al tipo de la necesidad de afirmar un concreto resultado material y por tanto salvar posibles inconvenientes derivados de su ineludible imputación causal y jurídica, etc.

Ahora bien, una vez que el legislador ha optado por la configuración de un delito de resultado material presidido por la dinámica fraudulenta, no cabe seguir especulando, *de lege data*, sobre la bondad o no de la opción. O lo que es peor, proceder a un vaciamiento de los elementos típicos que no se acomoden a los presupuestos político-criminales que se entiendan más bondadosos. Con

ello, se opta claramente por renunciar en estas páginas a reproducir el debate sobre la real necesidad o no de fraude. La ley es clara al respecto, ha existido una voluntad expresa de someter la punibilidad del hecho a la presencia del fraude. No otra cosa cabe interpretar cuando, después de más de diez años de la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública, donde como es sabido surge el debate, y se produce un posicionamiento claro de nuestra jurisprudencia y la mayor parte de la doctrina a favor de la exigencia de fraude, el legislador vuelve a definir el comportamiento como el que «...defraudare a la Hacienda Pública...», o el que «...defraudare a la Seguridad Social...»<sup>12</sup>.

Todo ello nos conduce a centrar nuestras fuerzas en la interpretación del verbo «**defraudar**». Conviene dejar claro, en primer lugar, que nos hallamos ante un **elemento objetivo del tipo y no como elemento subjetivo «ánimo de defraudar»**.

No se trata de un concepto pacífico, tal y como ha señalado GRACIA<sup>13</sup> admite una pluralidad de significados y el acogimiento de uno de ellos no puede basarse exclusivamente en argumentos sistemáticos como los utilizados por la doctrina, sino que habrá de fundarse en argumentos teleológicos y político-criminales, por ello, tal y como apuntan PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA, «la configuración del bien jurídico como la función recaudatoria de la Seguridad Social y la necesidad de que la intervención penal se produzca sólo en los casos de ataques más graves al mismo marcan las pautas de interpretación».<sup>14</sup>

Debe admitirse que, por lo que se refiere al delito fiscal, nuestro Tribunal Supremo así lo viene entendiendo, ya desde sus primeros pronunciamientos. Como el que reproduce la STS de 12 de marzo de 1986 (RJ 1462): «...habida cuenta de que, "fraude", equivale semánticamente a "engaño" o a "acción contraria a la verdad o a la rectitud", "defraudación" a "acción o efecto de defraudar", y, "defraudar", siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a "cometer un fraude en perjuicio de alguno", y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas (...), lo relevante a efectos punitivos es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente...» (en idéntico sentido, STS 12 de mayo de 1986, RJ 2449, entre otras muchas).

En la actualidad esa identificación entre defraudación y engaño es más dudosa a la vista de la evolución de la jurisprudencia. A las sentencias citadas han sucedido otras así la STS de 2 de marzo de 1988 señala que «*se suscita como factible la construcción del concepto defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o "mise en scene"...*», en el mismo sentido las SSTS de 31 de octubre de 1992 y la de 25 de febrero de 1998.

<sup>12</sup> VALLE MUÑOZ, J.M. *ob. cit.* pág.1 76.

<sup>13</sup> *Revista Española de Derecho Financiero*, 1988, núm. 58, págs. 7 y ss.

<sup>14</sup> PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA *ob. cit.* pág. 584.

El legislador de 1995 mantiene en el delito fiscal e introduce en el delito contra la Seguridad Social el verbo defraudar. Para algunos autores como VALLE MUÑIZ, la exigencia de «fraude» prevista en el tipo penal nos permitirá configurar los posibles casos merecedores de sanción penal, así, como pone de manifiesto, nos encontraremos ante características diversas en función de que se trate de la elusión del pago de cotizaciones y conceptos de recaudación conjunta, de obtención indebida de devoluciones o, finalmente, de disfrute indebido de deducciones <sup>15</sup>, para este autor el perjuicio económico constituye un elemento del tipo objetivo, por el contrario otros autores como PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA <sup>16</sup> advierten una diferencia entre la tipificación del delito fiscal y del delito de fraude a la Seguridad Social, mientras que en el primero se trata de defraudar por acción u omisión *eludiendo* el pago, *obteniendo* devoluciones, o *disfrutando* de beneficios fiscales; en el caso del delito de fraude a la Seguridad Social la conducta típica consiste en defraudar *para* eludir el pago, *para* obtener devoluciones o *para* disfrutar de deducciones. Partiendo de dicha diferencia, PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA deducen que mientras que en la defraudación tributaria la elusión del pago de impuestos tiene significado como elemento del tipo objetivo, para unos como modalidad de comisión <sup>17</sup>, para otros como resultado <sup>18</sup>, en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el tipo sólo se tiene en cuenta la finalidad perseguida, lo que según PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA tiene las siguientes consecuencias:

- Desconectar la elusión del pago de cuotas, la obtención de devoluciones y el disfrute de deducciones de la conducta típica de defraudación.
- Adelantar el momento de la consumación, lo que tendrá repercusión cara a la sanción de las posibles formas imperfectas de ejecución.
- Desconectar objetiva y subjetivamente el perjuicio económico en abstracto y la cuantía del mismo en concreto de la conducta típica, sin perjuicio de su consideración como condición objetiva de punibilidad.

Esta teoría tenía hasta hoy un sólido fundamento en el tenor literal del texto del artículo 307 del Código Penal actualmente vigente, ahora bien, la reforma operada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, cambia la redacción del precepto describiendo las conductas tipificadas como delito de manera idéntica a las del delito fiscal: «*eludiendo el pago de cuotas de ésta (Seguridad Social) y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía...*». Sobre esta base, es previsible que se extienda al delito de fraude a la Seguridad Social la doctrina del Tribunal Supremo sobre delito fiscal, según la cual se ha venido considerando el importe de lo defraudado como elemento del tipo objetivo y no como mera condición objetiva de punibilidad <sup>19</sup>.

<sup>15</sup> VALLE MUÑIZ, *ob. cit.* pág. 177.

<sup>16</sup> PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA, *ob. cit.*, pág. 585.

<sup>17</sup> ASÍ BAJO FERNÁNDEZ y SUÁREZ GONZÁLEZ, en AA.VV., *Derecho Penal, Parte Especial, tomo II*, Madrid, 1993, pág. 616.

<sup>18</sup> ASÍ GRACIA, *Revista Española de Derecho Financiero*, 1988, núm. 58, págs. 13 y 14.

<sup>19</sup> Hay algún precedente en el que se mostró vacilante, así la STS de 27 de diciembre de 1990 con voto particular de BARBERO SANTOS.

A) La elusión del pago de las cuotas de Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta.

De una primera lectura del precepto resulta evidente que la cuestión con mayor relevancia práctica, sea la criminalización de la defraudación **para la elusión** (según el texto vigente) o **eludiendo** (según el nuevo texto que entrará en octubre de 2004) el pago de las cuotas empresariales. Hecho que, hasta ese momento, tan sólo merecía reproche en el ámbito del Derecho administrativo sancionador. Sin embargo, la letra de la ley puede sembrar dudas sobre la inclusión de la defraudación para el impago de la cuota obrera como objeto de prohibición de la norma penal que nos ocupa. Desde luego, la expresión utilizada por el artículo 307, «cuotas», incluye conceptualmente tanto las referidas al trabajador como aquellas en que el obligado es el empresario. Desde la sola interpretación gramatical de los términos legales habría pocas dudas: el tipo incluye tanto la elusión de la cuota empresarial, cuanto la elusión de la cuota obrera.

MUÑOZ CONDE<sup>20</sup> entiende que el nuevo delito contra la Seguridad Social no será aplicable al supuesto de apropiación empresarial de la cuota obrera. En la medida en que no se hace mención expresa al mismo en la letra de la ley, a diferencia de lo ocurrido en el seno de los delitos fiscales, donde sí se prevé la conducta de apropiación de «cantidades retenidas».

Para otros autores, así PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA<sup>21</sup>, o MARTÍNEZ BUJÁN<sup>22</sup> la elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social incluye, también, el impago de las cantidades correspondientes a la cuota obrera. También comparte esta opinión VALLE MUÑIZ quien señala que nos encontramos, en dicho supuesto, ante una modalidad más del delito contra el patrimonio de la Seguridad Social. Los argumentos que llevan a este último autor a dicha convicción son los siguientes<sup>23</sup>:

*Primero:* No existe razón alguna para excluir del término «cuotas» las referidas al trabajador. Basta con acudir a la normativa de Seguridad Social aplicable: la cotización comprenderá dos aportaciones, de los empresarios y de los trabajadores (art. 103 LGSS). Son también cuotas las aportaciones correspondientes a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedad profesional, si bien éstas correrán a cargo exclusivamente del empresario; incluso, a efectos de aplazamiento se consideran asimiladas a cuotas de la Seguridad Social las de Desempleo, Formación Profesional, FOGASA y cuantos recursos se recauden conjuntamente.

*Segundo:* Es cierto que el tipo penal no hace mención expresa de la cuota obrera; mas no es menos cierto que tampoco se refiere taxativamente a la de carácter empresarial, ni a las aportaciones por accidentes de trabajo y enfermedad profesional, y es obvio que todas estas aportaciones, pueden dar lugar a la punición de las conductas defraudatorias si su elusión ha sido por cuantía superior a 15.000.000 de pesetas.

<sup>20</sup> MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, Parte Especial*, 10.ª ed.1995, pág.880.

<sup>21</sup> PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA, *Ob.cit.* pág.587.

<sup>22</sup> MARTÍNEZ BUJAN, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, págs. 84 y ss.

<sup>23</sup> VALLE MUÑIZ, *ob. cit.* págs. 178 y 179.

*Tercero:* El argumento central para entender aplicable el delito de apropiación indebida sería una interpretación sistemática y comparativa con el delito tributario del artículo 305 del Código Penal. La nueva redacción dada al delito fiscal por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio (la misma, recuérdese, que ha introducido el nuevo delito contra la Seguridad Social), contempla y criminaliza expresamente la elusión del pago de «cantidades retenidas o que se hubieran debido retener». En la medida en que buena parte de nuestra jurisprudencia aplicaba a estos casos, también, el delito de apropiación indebida, la conclusión es clara: el legislador se ha pronunciado expresa e inequívocamente por su tipificación como fraude fiscal; sin embargo, en el delito contra la Seguridad Social no se mencionan las cantidades detraídas al trabajador en el momento del pago del salario por parte del empresario, lo que significaría que su falta de ingreso en la TGSS no está contemplada en el delito del artículo 307 del Código Penal. El argumento, con ser importante, puede ser rebatido a juicio de este autor con los siguientes argumentos: En primer lugar, deberían delimitarse claramente ambos supuestos. En el delito fiscal existía un problema de autoría, en el sentido de que autor del delito tan sólo podía ser el deudor tributario, entendiéndose, por lo menos por algunos, que el retenedor no estaba obligado directamente a satisfacer el impuesto, esto es, no se trataba de un sustituto tributario y, en consecuencia, no se daban en él las condiciones de autoría exigidas en el tipo penal. La cuestión en el fraude a la Seguridad Social era bien distinta. No existía delito alguno que castigara la elusión de cuotas de Seguridad Social; por tanto, el problema no era la inidoneidad del empresario retenedor para cumplir las exigencias típicas, sino que simplemente se trataba de, ante lo que se entendía una laguna legal, aplicar un tipo penal patrimonial que pudiera colmarla. Una vez creado el delito contra la Seguridad Social, el problema de imputación no existe, pues, es bien claro que el único obligado al ingreso de las cotizaciones es el empresario, en ningún caso podrá el trabajador realizar la conducta prohibida. En otros términos, la ley ha optado por tutelar la función recaudatoria de la Seguridad Social imponiendo deberes penales al único que, en la fase de recaudación, puede lesionarla: el empresario.

*Cuarto:* Uno de los supuestos que más claramente resultarán criminalizados por el delito del artículo 307 del Código Penal, será el desarrollado en el seno de la economía sumergida. En efecto, la ausencia de los actos de encuadramiento (inscripción, afiliación y alta de trabajadores) dejará a los órganos recaudatorios en situación de desconocimiento de los hechos que fundamentan el nacimiento y cuantía de la deuda. En estos supuestos, por su propia opacidad, el empresario ni siquiera efectúa las retenciones, se limita a pagar una cantidad neta en concepto de salario. Si entendemos que tan sólo las conductas tendentes a la elusión de la cuota empresarial constituye delito contra la Seguridad Social, el fraude de la cuota obrera sería impune; pues, tampoco cabría apropiación indebida de cantidades que no se han retenido. En cambio, sí sería punible «por apropiación indebida» el caso de impago de cuota obrera en supuestos en que el empresario cumple fielmente, y sin ningún tipo de ocultación en el desarrollo de su actividad, los deberes de encuadramiento. El dislate valorativo y la perversión de las finalidades político-criminales perseguidas por el tipo penal son evidentes. La situación sería absurda, pues el perjudicado es la Seguridad Social y no el trabajador, y sin duda puede afirmarse un mayor desvalor de acción en la conducta desarrollada en el seno de la economía sumergida que en el de la transparente. Lo que el tipo penal pretende evitar es el fraude a la Seguridad Social para la elusión del pago de cuotas debidas en cuantía superior a 15.000.000 de pesetas (120.000 € tras la reforma de 25 de noviembre de 2003), correspondan éstas al porcentaje del trabajador, del empresario, de las primas por accidentes laborales o enfermedad profesional,

o por otros conceptos de recaudación conjunta. Tan sólo desde una visión patrimonialista del delito contra la Seguridad Social, cautiva de la inercia jurisprudencial existente hasta ahora, puede negarse la aplicación del artículo 307 del Código Penal al incumplimiento de ingreso de las cuotas del trabajador. Hasta tal punto los deberes que se proyectan sobre el empresario son idénticos, se trate de su cotización o de la de sus trabajadores, que si no efectuase el descuento en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones no podrá realizarlo con posterioridad, «quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo» (art. 104 LGSS). En definitiva, el diverso y valorativamente inaceptable tratamiento del impago de la cuota obrera en función de que estemos ante empresas legalmente constituidas o no, o, si se quiere, de que se haya efectuado o no la retención correspondiente, deriva del erróneo entendimiento de que el delito aplicable es el de apropiación indebida.

*Quinto:* Desde un punto de vista operativo, la limitación al impago de cuota empresarial del injusto merecedor de pena en el artículo 307, esto es, la segregación de la elusión de la cuota obrera de la materia prohibida, carece de sentido. La exigencia típica de fraude, o si se quiere de maniobras de ocultamiento, en la elusión de las cuotas hace imposible la relevancia penal del sólo impago de la cotización empresarial. Pues, el pago de la cuota obrera requiere la previa presentación de los documentos de cotización y, en consecuencia, la determinación de la deuda total exigible. Con lo que el impago de la proporción correspondiente al empresario no podría presentarse como fraudulenta.

*Sexto:* Una interpretación teleológica del tipo penal, desde el bien jurídico tutelado, obliga a aceptar la tesis aquí defendida. Se reconocerá que sea cual sea la cuota defraudada el perjudicado es la Seguridad Social, esto es, incluso entendiendo aplicable el delito de apropiación indebida, el perjudicado, y por tanto titular del bien jurídico atacado, sería la Seguridad Social. Pues bien, no se encuentra razón alguna que fundamente el hecho que intervenir penalmente, cuando se trate de cuota obrera, a partir de un perjuicio cifrado en 50.000 pesetas, y a partir de 15.000.000 de pesetas cuando la naturaleza de las cuotas debidas sea de cualquier otro orden. En definitiva, sí se entiende que el legislador, y así lo expresó en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995, pretendió tutelar el patrimonio de la Seguridad Social «al objeto de posibilitar el cumplimiento de sus funciones institucionales (...), mediante la introducción de una figura de gran similitud con el delito fiscal».

La Fiscalía General del Estado en la Circular 2/1996 relativa al «Régimen transitorio del nuevo Código Penal: su incidencia en el enjuiciamiento de hechos anteriores» se ha decantado por esta interpretación atendiendo a la especialidad del delito de defraudación a la Seguridad Social ha dado instrucciones para solicitar el archivo de las causas pendientes de instrucción por el delito de apropiación indebida de cuota obrera, como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Código Penal.

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 18 de noviembre de 1997 llega a estas mismas conclusiones efectuando dos importantes pronunciamientos:

- No cabe a partir de la reforma del Código Penal artículo 349 bis, considerar la posibilidad de penar estas conductas como apropiación indebida, ya que conceptualmente son cuotas,

y el único sujeto obligado es el empresario, y la defraudación a la seguridad social por impago de cuotas está ahora penado en el tipo especial que debe resultar penado por el principio de especialidad.

- En segundo lugar el Tribunal Supremo se pronuncia acerca de la posible consideración de la comisión del delito de apropiación indebida si no se llega a defraudar la cantidad de 15.000.000 de pesetas, con independencia de lo que nos parezca desde el punto de vista político-criminal lo cierto es que acceder a la posible aplicación de ese principio de subsidiariedad entre el delito especial y el general haría de mejor condición a aquellos empresarios que se mueven en el ámbito de la economía sumergida que a aquellos que se registran en el sistema con independencia del grado de incumplimiento de sus obligaciones.

La conclusión que se desprende de todo lo anterior es clara: el delito de fraude a la Seguridad Social, previsto y penado en el artículo 307 del Código Penal, incluye los supuestos de defraudación para el incumplimiento empresarial del deber de ingreso de la cuota obrera, ya no es posible privatizar el bien jurídico protegido identificándolo con el patrimonio ajeno, sino los presupuestos de la intervención penal deberán ser los previstos en el artículo 307.

La principal consecuencia es que buena parte de los supuestos que hasta ahora constituían delito adquirirán la naturaleza de infracción administrativa. Lo cual es perfectamente lógico, pues la función recaudatoria de la TGSS tan sólo exige una tutela jurídico-penal, que trascienda a la existente a través de las sanciones administrativas, cuando los ataques muestren una especial e intensa dañosidad que pueda fundamentar adecuadamente los presupuestos de merecimiento y necesidad de pena. En otros términos, la amenaza de pena para conductas que causen un daño patrimonial a partir de 50.000 pesetas, sólo estaría justificada si el objeto de tutela fuera el patrimonio del trabajador y éste, lógicamente, el sujeto pasivo del delito. Cuando lo que se pretende proteger es la Seguridad Social en su función recaudatoria, la intervención penal justa y útil, esto es, proporcional y necesaria, debe condicionarse a un mayor contenido y calado. Cuestión distinta es la relativa a la corrección de la cuantía que ha determinado que desde el establecimiento del delito de defraudación a la Seguridad Social, apenas se hayan obtenido sentencias condenatorias que castiguen conductas subsumibles en el tipo penal. Tras la reforma de 2003, se insiste en esta línea aumentando dicha cuantía hasta 120.000 euros.

Además de la cuota obrera, la deuda empresarial con la Seguridad Social la integran las cuotas empresariales, las primas por accidentes de trabajo y enfermedad profesional, las aportaciones al FOGASA, y las cuotas de formación profesional y de desempleo. La recaudación es conjunta y, por tanto, se liquidarán e ingresarán en la forma, términos y condiciones establecidos por la normativa común aplicable.

En términos generales, puede ya afirmarse que el simple impago de cuotas de la Seguridad Social no es suficiente para afirmar el delito. La exigencia de fraude reclama la presencia de una conducta engañosa, capaz de dejar a la TGSS «...en situación de desconocimiento de los hechos que fundamentan el nacimiento y la cuantía de la deuda para con la Seguridad Social, bien sea de la tota-

lidad de la misma "elusión total" o bien de parte de ella determinándola voluntariamente en cuantía inferior a la debida "elusión parcial", de haberse aplicado correctamente, en uno y otro caso, las normas reguladoras de la cotización a la Seguridad Social».

Supuesto paradigmático de elusión total podría ser, sin duda, el caso en que se omiten los actos de «enclavamiento». Esto es, se trata de la omisión por parte del empresario de la obligación de cursar el alta de los trabajadores por cuenta ajena a su servicio. Ello es posible tanto mediante la no inscripción de la propia empresa, desarrollando su actividad claramente de forma sumergida, cuanto omitiendo exclusivamente el alta de trabajadores a su servicio. Son imaginables otros supuestos, aun cuando de su menor lesividad cabe apreciar serias dificultades para que puedan rebasar la cuantía mínima defraudada exigida por el delito. Me refiero a las altas y bajas sucesivas de trabajadores que permanecen en activo en la empresa sin solución de continuidad, para eludir algunos días de cotización; o bien, el caso en que se omita el alta en el Régimen de Seguridad Social aplicable pero se curse en otro distinto.

La elusión fraudulenta del pago de las cotizaciones puede realizarse, también, aun cuando el empresario haya cumplido fielmente con sus deberes de enclavamiento. Ello ocurrirá cuando se oculte la deuda por cuotas y conceptos de recaudación conjunta, mediante la no presentación de los documentos de cotización. La ineludible presentación de estos documentos (también posible por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, tal y como prevé el art. 76 del RGRSS) para proceder al pago de la deuda nos permite deducir siguiendo a VALLE MUÑIZ <sup>24</sup> **algunas conclusiones:**

- a) La presentación de los documentos de cotización convierte en atípico el impago;
- b) La petición de aplazamiento o fraccionamiento de pago, en la medida que requiere el previo reconocimiento de la deuda, hace que el posterior incumplimiento de lo aplazado o fraccionado sea también irrelevante penalmente;
- c) El pago parcial de la deuda, por lo mismo (presentación de documentos de cotización), impide la apreciación de delito en el impago de la parte no satisfecha;
- d) No es posible el fraude independiente de la cuota obrera y de la cuota empresarial. Pues, no cabe el pago de la cuota empresarial sin satisfacer también la obrera; en caso de aplazamiento, se excluyen las cuotas de los trabajadores, con lo que la concesión del aplazamiento para la cuota empresarial requiere el pago de la obrera y, por tanto, el reconocimiento de deuda a través de la presentación de los documentos de cotización. Se entenderá, entonces, que el posterior incumplimiento del pago de la cuota aplazada no pueda considerarse fraudulento.

En definitiva, y para resumir, si el fraude exige en estos supuestos dejar a la Administración en desconocimiento de la deuda exigible, y el pago de cualquier parte de la misma requiere el reco-

<sup>24</sup> VALLE MUÑIZ, *ob. cit.* pág. 180.

nocimiento de la deuda ante los organismos de recaudación, la elusión del pago con relevancia penal deberá ser del total de lo debido (cuotas, obreras y empresariales, y conceptos de recaudación conjunta).

Por otro lado, el fraude en la elusión del pago puede realizarse, también, falseando en los documentos de cotización presentados en plazo reglamentario los conceptos o las cuantías por los que se deba cotizar. En estos supuestos, aun cuando el «quantum» de lo defraudado se determinará mediante la diferencia global entre la deuda legalmente exigible y la que realmente se ingresó, es evidente que el objeto de la maniobra falsaria o fraudulenta puede recaer, prioritaria o exclusivamente, sobre uno de los conceptos a ingresar (cuotas o conceptos de recaudación conjunta). Su relevancia penal deriva de que el obligado al pago oculta a la Administración la deuda real exigible, pues, a pesar de la presentación de los documentos de cotización, éstos se encuentran falseados con el claro ánimo defraudatorio de causar un perjuicio a la Seguridad Social.

Finalmente, la elusión parcial o total de la deuda objeto de recaudación puede llevarse a cabo a través de una fraudulenta «compensación». La compensación va referida a los supuestos de colaboración obligatoria de la empresa en la gestión de la Seguridad Social. La compensación fraudulenta supondrá, entonces, la aplicación indebida o en mayor cuantía de estas prestaciones de pago delegado, con la finalidad de reducir el importe de la liquidación de cuotas.

#### B) La obtención indebida de devoluciones.

Los sujetos obligados al pago tendrán derecho a la devolución total o parcial del importe de los recursos que por error se hubiesen recaudado. Salvo que el ingreso de las cuotas se haya producido maliciosamente, esto es, con la clara intencionalidad de elevar indebidamente las futuras prestaciones de la Seguridad Social (arts. 23 LGSS y 44 RGRSS).

El derecho a las devoluciones por las cantidades ingresadas indebidamente debe tener causa en error con ocasión del pago de las deudas. Y, en particular, en los casos de duplicidad en el pago de una misma deuda, de pago de una cantidad superior al importe de las autoliquidaciones de los sujetos obligados o al de las liquidaciones efectuadas por la Administración de la Seguridad Social, de ingreso después de prescribir la acción para exigir su pago o el derecho a efectuar la oportuna liquidación, y, en general, de cualquier error material, aritmético o de hecho cometido en las liquidaciones o en cualquier acto de gestión recaudatoria, así como cuando exista condonación de deuda ya ingresada.

La devolución de ingresos indebidos requiere el reconocimiento del derecho correspondiente que pasa por la tramitación del correspondiente «expediente de devolución». De ser reconocido el derecho a la devolución se ordenará el pago material de lo indebidamente ingresado.

Desde la perspectiva del ilícito penal, nos encontramos ante un supuesto que no admite la modalidad omisiva. Antes bien, requerirá una maniobra engañosa que proyectada sobre el expediente de devolución consiga torcer la resolución del órgano administrativo, no se criminaliza la obtención

indebida de devoluciones; se criminaliza la conducta fraudulenta que tenga por objeto la obtención indebida de devoluciones. Se entenderá fácilmente la exigencia de un engaño capaz de inducir a error a la Seguridad Social. Lo cual, parece que deberá instrumentarse a través de falsedades documentales. Éstas, como señala VALLE MUÑIZ <sup>25</sup>, no sólo consistirán en la alegación de hechos falsos en el expediente, sino que muy probablemente hará falta la falsedad en la documentación presentada con la finalidad ilícita de obtener la resolución favorable a la devolución. En consecuencia, la concurrencia con delitos de falsedad en documento es perfectamente posible (siempre y cuando las mismas no se reduzcan a las meramente ideológicas, no punibles cuando son realizadas por particulares), lo que deberá resolverse aplicando las reglas generales que disciplinan el concurso «medial» de delitos (art. 77 CP).

C) El disfrute indebido de deducciones por cualquier concepto.

Por deducciones debe entenderse cualquier tipo de bonificaciones o reducciones de toda naturaleza, concedidas en las deudas por cuotas a la Seguridad Social. Este concepto amplio de deducción se deriva claramente de los términos empleados por el artículo 77.2 del RGRSS: «...bonificaciones, reducciones u otras deducciones en las cuotas de Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta». La deducción sería, por tanto, el género, mientras que las bonificaciones y reducciones de cualquier naturaleza, la especie. Asimismo, no serán objeto de incriminación por la modalidad que nos ocupa los conceptos que respondan a la naturaleza de «compensaciones» y de «subvenciones». Mientras que la imputación fraudulenta de las primeras debe contemplarse en la modalidad típica de la elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, la obtención de las segundas mediante fraude tan sólo alcanzaría relevancia penal si fuera subsumible en los tipos de los delitos de fraude de subvenciones (arts. 308 y 309 CP).

Tal y como señalan PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA <sup>26</sup> el término «*disfrute*» permite incluir varios grupos de casos:

- a) La obtención fraudulenta de las deducciones mediante falseamiento de los datos u ocultación de las condiciones que la hubieren impedido, siempre que se realice con la intención de aplicar la deducción obtenida indebidamente en la liquidación posterior.
- b) Los supuestos en los que se aplican en la liquidación deducciones a las que no se tiene derecho aunque no se hayan solicitado previamente con engaño, pues en estos supuestos el engaño se materializa en la liquidación. La manipulación o falseamiento de los documentos de cotización es probable que vaya acompañada de la realización de otras falsedades documentales. Todo ello, claro está, con independencia de la apreciación del concurso de delitos que corresponda.
- c) Más dudas suscita el disfrute ilícito en sentido estricto, es decir, el incumplimiento posterior de las condiciones impuestas para el disfrute legal de las deducciones. Para poder con-

<sup>25</sup> VALLE MUÑIZ, *ob.cit.*, pág.180.

<sup>26</sup> PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA, *ob. cit.*, pág. 590.

siderarlo incluido será necesario entender que el incumplimiento de las condiciones impuestas constituye el engaño a la Seguridad Social al no comunicar a ésta el cambio producido, pues si lo hiciera tendría que devolver las deducciones.

2.º La necesidad de que el perjuicio irrogado a la TGSS exceda de un importe determinado.

A) Ilícito administrativo-ilícito penal.

Una decisión político-criminal importante en la regulación del delito contra la Seguridad Social residió en someter la relevancia penal del fraude a la presencia de un perjuicio económico cifrado en una cuantía mínima que exceda de 15.000.000 de pesetas. Técnicamente, la decisión no es novedosa, pues, como es sabido, ya venía siendo utilizada en el seno de los delitos fiscales. Que la conducta típica no adquiera relevancia penal si la cuantía de lo defraudado no supera en la actualidad 15.000.000 de pesetas y, a partir de octubre de 2004, 120.000 euros, no implica que cualquier perjuicio que exceda dicha cantidad merecerá una respuesta penal. Obviamente, ello requerirá, además, la presencia de todos y cada uno de los elementos del tipo objetivo y subjetivo que estamos analizando. Es ésta, quizás, la primera advertencia que debe hacerse al intérprete. La delimitación entre el injusto penal y el injusto administrativo no reside, exclusiva ni prioritariamente, en la cantidad defraudada. La presencia del desvalor de acción y del desvalor del resultado son ineludibles para teñir de naturaleza penal la conducta enjuiciada. En otros términos, la provocación de un perjuicio que tenga un alcance económico suficiente según el artículo 307 del Código Penal, sólo merecerá sanción penal si, además, se ha causado fraudulentamente, mediante una de las modalidades típicas descritas, obedece a las reglas de la imputación objetiva, responde a las exigencias de autoría, acompaña a la conducta el dolo y el ánimo fraudulento, etcétera. Lógicamente, el límite cuantitativo desplegará toda su eficacia discriminadora allí donde presentes todos los elementos típicos, no es posible demostrar el «quantum» de perjuicio exigido.

En esta misma línea, refiriéndose al delito fiscal, ha señalado recientemente CHOCLÁN MONTALVO <sup>27</sup> que «el fundamento del injusto del delito fiscal no puede situarse sólo en el desvalor del resultado, porque el hecho individualmente considerado no se presenta con suficiente grado de lesividad concreta como para fundamentar el injusto penal, toda vez que el límite objetivo de punibilidad empleado por el legislador penal obedece a razones de política criminal pero no guarda relación con el grado de lesión del bien jurídico. Por el contrario, el delito fiscal se fundamenta en la gravedad del plan del autor desde el punto de vista del desvalor de acción, requiriéndose en el tipo objetivo un comportamiento del autor que suponga simulación u ocultación de la situación económica del contribuyente».

<sup>27</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A. «Delito Fiscal fundamento y límites», en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 248, noviembre 2003, pág. 108.

B) La cuantía defraudada ¿condición objetiva de punibilidad o elemento del tipo objetivo?

En otro orden de consideraciones, es discutida, y probablemente discutible, la naturaleza jurídica que deba reconocerse a la concreta cuantía exigida para traspasar el umbral de la relevancia penal. En efecto, como es sabido, las opiniones se dividen entre los que entienden que nos encontramos ante una condición objetiva de punibilidad, y los que defienden que se trata de un elemento del tipo objetivo, con las consiguientes consecuencias en orden al objeto del dolo y a la punibilidad de las formas imperfectas de ejecución.

Entre los autores que defienden que se trata de un **elemento del tipo del injusto** se encuentran BAJO FERNÁNDEZ y SUÁREZ GONZÁLEZ <sup>28</sup>, VALLE MUÑIZ <sup>29</sup> y SEOANE SPIEGELBERG <sup>30</sup> así como constante jurisprudencia en materia de delito fiscal que considera éste como un delito de resultado. Entre los argumentos que maneja la doctrina partidaria de esta consideración se encuentran los que resume VALLE MUÑIZ:

*Primero:* A pesar de que el intérprete debe atenerse a la voluntad de la ley, atendiendo a su sentido objetivo, pudiera no ser superfluo subrayar que la discusión en la tramitación parlamentaria de la Ley Orgánica 6/1995, que modifica los delitos contra la Hacienda Pública e introduce el nuevo delito contra la Seguridad Social, denota claramente la opción del legislador a favor de la consideración de la cuantía de lo defraudado como elemento del resultado del delito. En efecto, se llega a proponer la necesidad de un pronunciamiento claro a favor de la consideración de la cuantía como condición objetiva de punibilidad. La fórmula idónea, a juicio de sus defensores, sería la de reflejar el condicionamiento de la punición de los hechos a partir de determinada cantidad defraudada en un párrafo aparte de la descripción típica. Obviamente, la propuesta fue rechazada y junto a las distintas modalidades comisivas se especifica el resultado típico exigido.

*Segundo:* La necesidad de que el resultado sea abarcado por el dolo, y la consecuencia de la relevancia del error sobre la cuantía como error de tipo, no tiene porque conducir a situaciones intolerables de impunidad. Lo que se entenderá perfectamente si se tiene en cuenta que basta para colmar las exigencias de la imputación subjetiva con la presencia del dolo eventual. El autor tan sólo debe ser consciente de que la gravedad de las maniobras fraudulentas realizadas pudieran ocasionar, con una alta probabilidad, el perjuicio exigido.

*Tercero:* El nuevo delito contra la Seguridad Social, al igual que la regulación vigente de los delitos contra la Hacienda Pública, incorpora una serie de circunstancias agravantes, o si se quiere con mayor precisión técnica, una serie de elementos que cualifican la infracción agravando la pena.

<sup>28</sup> Véase la nota al pie n.º 17.

<sup>29</sup> Véase la nota al pie n.º 15.

<sup>30</sup> SEOANE SPIEGELBERG, J.L. en la monografía «*Temas de Derecho Penal Tributario*» ed. Marcial Pons, se encuentra el capítulo «El delito de defraudación tributaria» donde el autor en la página 95 se manifiesta partidario de esta línea interpretativa, ya que es más respetuosa con el principio culpabilístico que rige el Derecho Penal.

En lo que ahora nos ocupa, cobra especial importancia la agravación en virtud de «la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado» [art. 307 1 b) CP]. En estos casos, la pena deberá imponerse en su mitad superior. Parece evidente, que si la determinación concreta de pena cualificada viene impuesta por la presencia de un específico elemento, deberá convenirse en que este elemento provoca una mayor gravedad en el injusto o en la culpabilidad. Otra cosa, sería tanto como negar la necesaria proporcionalidad entre ilícito y sanción. En otros términos, las circunstancias o elementos cualificantes que agravan las específicas figuras de delito no pueden tener otro fundamento que la modificación a su vez de la gravedad del hecho o de la culpabilidad. En este caso, parece que la importancia de la suma defraudada tan sólo puede afectar al desvalor del resultado, configurándolo como especialmente grave.

A su vez, también parece difícilmente rebatible la necesidad de que las exigencias de la imputación subjetiva se extiendan a las circunstancias cualificantes. Esto es, la apreciación de la agravante requerirá que la elevada cuantía del perjuicio irrogado sea abarcada por el dolo. Lo cual se desprende, como es sabido, de la derogada regulación del error de tipo sobre «elemento» que agrave la pena [art. 6.º bis a) CP], en la medida en que el término utilizado hace referencia tanto a las circunstancias agravantes genéricas, cuanto a los elementos cualificantes de las concretas figuras delictivas. Y todavía con mayor rotundidad de la regulación del error de tipo prevista en el nuevo artículo 14.2 del Código Penal: *«El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación»*.

Pues bien, si cuando la cuantía es notoriamente elevada pertenece a lo injusto típico del delito y debe ser abarcada por el dolo para proceder a la aplicación de la agravación de pena, no parece que cuando no sea así, esto es, cuando exceda de 15.000.000 de pesetas, o en un futuro de 120.000 euros, pero no alcance cotas excesivas, pueda desplazarse a una mera condición objetiva de punibilidad. En otros términos, si el principio de culpabilidad, o si se quiere, las exigencias de la imputación subjetiva, exigen, para imponer una pena privativa de libertad de dos a cuatro años, que el autor conozca la elevada cuantía de lo defraudado, la imposición de una pena de uno a cuatro años también requerirá que la cuantía superior a 15.000.000 de pesetas o 120.000 euros forme parte del objeto del dolo del autor, aunque sea con carácter eventual.

Esta tesis tiene tres consecuencias dogmáticas relevantes:

- a) Debe estar conectado objetivamente con la conducta defraudatoria.
- b) Si no se produce el perjuicio o no está conectado vía imputación objetiva con la conducta defraudatoria no se puede sancionar por delito consumado, pero es posible la sanción por tentativa.
- c) Como todo elemento típico el resultado es objeto del dolo, por lo que el autor ha de representarse al menos como muy probable y aceptarlo la producción de un perjuicio superior a la cuantía fijada en la ley penal.

Entre los autores que defienden que se trata de una **condición objetiva de punibilidad** se encuentran MUÑOZ CONDE <sup>31</sup>, PÉREZ ROYO <sup>32</sup> y PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA <sup>33</sup>. Los argumentos que sostienen este punto de vista son los siguientes:

Sostienen estos autores que se trata de un requisito introducido por razones político-criminales y que no tiene relación objetiva ni subjetiva con los elementos del delito.

Si se sostiene, como hemos hecho nosotros, que el bien jurídico protegido es la función recaudatoria, y no el aspecto patrimonial de la misma, el perjuicio económico no es el resultado del delito. El resultado del delito es la lesión a la función recaudatoria.

Lo importante en estos delitos no es la producción de un determinado resultado sino la forma de actuación. Lo que no empece para que por razones de política criminal, fundamentalmente el principio de intervención mínima, se introduzca una condición objetiva de punibilidad.

Los autores que defienden esta tesis se apoyan en la literalidad del precepto según la redacción original que permanecerá vigente hasta el 1 de octubre de 2004: comete delito contra la Seguridad Social el que defrauda para eludir el pago de las cuotas... *siempre que la cuantía...* De modo que la cuantía, a su entender, está desconectada objetiva y subjetivamente con la defraudación. Basta con engañar y subjetivamente que el engaño se realice con la finalidad de eludir el pago. Esa desconexión objetiva y subjetiva del fraude con la cuantía del perjuicio irrogado, convierte a dicha exigencia en una condición objetiva de punibilidad.

Los autores que consideran la cuantía como un elemento del tipo objetivo tienen el respaldo de la jurisprudencia recaída en materia de delito fiscal. Es cierto que el tipo delictivo que estamos analizando es heredero de la tradición del delito fiscal y está regulado a imagen y semejanza. No obstante, se aprecia una diferencia significativa en la formulación de los tipos delictuales. En el delito fiscal se trata de defraudar *eludiendo el pago, obteniendo devoluciones, disfrutando beneficios fiscales*, mientras que en el caso del delito de fraude a la Seguridad Social la conducta penada según el artículo 307 del Código Penal en su redacción original consiste en defraudar *para eludir el pago, para obtener devoluciones, para disfrutar de deducciones*. Sobre esta base la doctrina considera que se trata en este último supuesto de un delito de mera actividad y no de resultado, el dolo debe abarcar la conducta tendente a la defraudación, no el resultado dañoso, que se configura como mera condición objetiva de punibilidad.

Conclusiones de esta postura acerca de las funciones que cumple la cuantía:

- a) Es uno de los elementos que contribuye a deslindar infracción administrativa y delito.
- b) Delimita los sujetos que pueden cometer el delito, básicamente empresarios, empleadores de trabajadores por cuenta ajena.

<sup>31</sup> MUÑOZ CONDE, *ob. cit.*, pág. 871.

<sup>32</sup> PÉREZ ROYO, *La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal*, pág. 369.

<sup>33</sup> PÉREZ MANZANO y MERCADER UGUINA, *ob. cit.*, págs. 591 y ss.

- c) Sirve como parámetro delimitador de la cuantía de la multa que corresponde como pena complementaria de la privativa de libertad.

Ya hemos puesto de relieve más arriba que la reforma operada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, ha suprimido las diferencias semánticas que hasta ahora existían entre las conductas típicas del delito fiscal y el delito de Seguridad Social, circunstancia que probablemente contribuirá aun más si cabe a dificultar la consideración de las conductas defraudatorias a la Seguridad Social como delito, siendo escasísimas hasta la fecha las conductas defraudatorias que han sido consideradas como delito contra la Seguridad Social tipificado en el Código Penal de 1995, circunstancia ésta que va a permitir trasvasar la doctrina jurisprudencial relativa al delito fiscal al delito contra la Seguridad Social, entre ellas la consideración del importe defraudado como elemento del tipo objetivo.

C) Reglas específicas para la determinación de la cuantía defraudada.

*«2. 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».*

Estamos ante una regla específica que hace inaplicable la regulación general del concurso real de delitos o, si se quiere, del delito continuado, para supuestos de defraudaciones imputables a períodos inferiores a doce meses. En la medida en que las liquidaciones para el pago de cuotas a la Seguridad Social corresponden a una periodicidad mensual, el legislador toma como base para determinar el «quantum» mínimo exigido para la intervención penal el año natural. Las consecuencias son evidentes. Sólo habrá delito si el perjuicio excede de 15.000.000 de pesetas (o de 120.000 euros a partir de octubre de 2004) en el año natural; no es posible, por tanto, sumar lo defraudado en diferentes años para alcanzar la relevancia penal. Asimismo, aun cuando fuere posible alcanzar el límite requerido trimestralmente, o incluso mensualmente, no cabrá apreciar la existencia de un concurso real de delitos por cada una de las ocasiones en que se rebasen los quince millones de pesetas (trimestral o mensualmente), ni siquiera la existencia de un delito continuado «con sus específicas reglas de determinación de la pena»; el mandato legal obliga a apreciar un único delito contra la Seguridad Social por la cuantía de la suma defraudada a lo largo del año natural.

Los términos legales parecen alimentar las dudas interpretativas, pues en la definición de las conductas punibles se hace referencia al fraude a la Seguridad Social «...siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas –120.000 euros–...», y en los criterios aplicables para la determinación de la cuantía se especifica que «...se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción...». Técnicamente, la cuestión reside en determinar si nos encontramos ante una «ley mixta alternativa» o ante una «ley mixta acumulativa».

Entendemos, siguiendo a VALLE MUÑIZ<sup>34</sup>, que el núcleo de la argumentación debe venir presidido por la configuración del bien jurídico protegido en el delito contra la Seguridad Social; el

<sup>34</sup> VALLE MUÑIZ, *ob. cit.* pág.187.

artículo 307 del Código Penal tutela el sistema de obtención de recursos a través de la recaudación de las cotizaciones empresariales y obreras legalmente debidas de la Seguridad Social. Incluso, en el supuesto de disfrute indebido de deducciones se presta atención a la función recaudatoria, y no a la de gasto o financiera.

Nos encontramos ante una «ley mixta alternativa». El fraude a la Seguridad Social puede llevarse a cabo a través de la elusión del pago de cuotas o conceptos de recaudación conjunta, la obtención indebida de devoluciones y el disfrute ilícito de deducciones. Sea como fuere, la relevancia penal de la conducta exige **que la recaudación en el año natural sea inferior en más de 15.000.000 de pesetas –o a 120.000 euros– a la cuantía legalmente debida.**

A la conclusión alcanzada contribuye también la figura de la regularización de la deuda con la Seguridad Social, como excusa absoluta (art. 307.3 CP). El fundamento de la exención de responsabilidad penal es, sin duda, la reparación del perjuicio irrogado mediante el pago de las deudas eludidas exigibles, y no mediante la compensación del daño producido a la política financiera a través de la frustración de los fines perseguidos por la Seguridad Social con la concesión de deducciones.

### 3.º Consumación, tentativa y frustración.

Tal y como hemos señalado más arriba, si consideramos que en el tipo objetivo no figura como elemento la producción de un determinado perjuicio, nos encontraremos ante un delito de mera actividad, consumándose el delito a través de las acciones y omisiones que induzcan a engaño a la Administración a la que se pretende defraudar. Algunos ven en este punto una diferencia importante con los delitos contra la Hacienda Pública, pues un importante sector de la doctrina cifra la consumación en la liquidación definitiva practicada por la Administración tributaria, argumentando que hasta que la Administración no fija la cuantía exacta de la deuda no se conoce uno de los elementos del tipo objetivo del delito.

Por el contrario, otros autores señalan que no es necesaria la previa liquidación del tributo por la Administración: La deuda tributaria no nace con la liquidación (que tiene carácter declarativa y no constitutiva) sino con la realización del hecho imponible, además, la Administración tributaria no puede liquidar cuando está en un supuesto de delito fiscal, dado que debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente. Por tanto, el delito se consume en el último momento hábil, según la legislación tributaria, para efectuar la correspondiente declaración y/o ingreso. Así, en los tributos que se ingresan mediante autoliquidación, la consumación se produce con el vencimiento del plazo para presentar la declaración-liquidación voluntaria del respectivo tributo.

Desde este punto de vista, en el supuesto de delito de fraude a la Seguridad Social, la defraudación para eludir el pago de cuotas se consumaría en el último momento hábil del plazo de pago voluntario, de manera que la presentación del documento de cotización con datos falsos que se corrigen antes del final del plazo sería constitutivo de un supuesto de frustración desistida impune. Ahora bien, para los autores que consideran el delito como un delito de mera actividad, la consumación se

produce aunque el dolo no abarque la cuantía defraudada y aunque ésta no se alcance, aunque no pueda pensarse en este último caso. Por el contrario para los autores que consideran que es un delito de resultado el importe defraudado deberá ser abarcado por el dolo, al menos por el dolo eventual y si la cuantía defraudada no alcanza el importe tipificado, deberá entenderse que existe una mera tentativa.

En el supuesto de defraudación para obtener indebidamente devoluciones, para los partidarios de la consideración de la cuantía como condición objetiva de punibilidad, el delito se consuma en el momento de presentación del documento engañoso ante la TGSS, por lo que en este caso no cabe ni tentativa, ni frustración, ni desistimiento eficaz, ya que no hay que esperar a que la TGSS realice efectivamente la devolución. Por el contrario para los que consideran que la cuantía es un elemento del tipo objetivo, la consumación del delito exige que se realice la devolución, materializándose la defraudación en la cuantía exigida.

En el caso de la defraudación para disfrutar de deducciones indebidamente, el momento de la consumación del delito, si lo consideramos como un delito de actividad, se producirá en el momento de la presentación de la solicitud de deducción ante el organismo correspondiente. En el supuesto de aplicación de deducciones indebidas, se producirá en el momento en el que se presenten los documentos de liquidación ante la TGSS. Por el contrario considerado como un delito de resultado, como probablemente lo calificará la jurisprudencia en un futuro, la consumación exige la obtención de la deducción por el importe exigido en el tipo.

De este modo, la modificación de la redacción del artículo 307 Código Penal puede tener mucha más trascendencia que la mera elevación del importe de 15.000.000 de pesetas a 120.000 euros, ya que considerado por muchos, hasta ahora como delito de actividad, no cabe la tentativa más que en el supuesto en el que la defraudación se descubra antes de finalizar el plazo establecido para la liquidación. Ya que en otro caso si es el propio sujeto activo quien reconsidera su actuación estaríamos ante un supuesto de frustración desistida impune. Por el contrario, considerado como delito de resultado, tal y como se viene considerando por el Tribunal Supremo el delito fiscal, habrá tentativa siempre que el fraude no alcance el importe tipificado, siempre que el dolo abarque al menos con carácter eventual el resultado tipificado.

#### 2.2.5. Elementos del tipo subjetivo.

##### A) La comisión colosa.

El delito contra la Seguridad Social no admite la comisión culposa. En la redacción dada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, que lo crea, se especifica que el fraude deberá realizarse mediante «...acción u omisión dolosa». La exigencia expresa de dolo desaparece en la redacción del artículo 307 del Código Penal, si bien no para dar entrada a la modalidad imprudente, sino por innecesariedad. En efecto, el Nuevo Código Penal modifica sustancialmente el sistema de incriminación de la imprudencia, su artículo 12 dispone: «Las acciones u omisiones imprudentes sólo se castiga-

rán cuando expresamente lo disponga la ley». Dado que en ningún momento se hace referencia a la punición expresa de la imprudencia, ésta no alcanzará relevancia penal en el seno del delito contra la Seguridad Social.

En relación con las circunstancias que deben resultar aprehendidas por el dolo, la doctrina discrepa, ya que para aquellos para los que la cuantía es una condición objetiva de punibilidad, no admiten el dolo eventual en ningún caso sino exclusivamente el dolo de primer grado, es decir sólo se penarán los supuestos en los que los actos defraudatorios realizados expresen decididamente la intención de no pagar o pagar menos de lo debido, recuérdese la expresión «para» empleada en el texto legal. Los supuestos en los que no se dé este dolo de primer grado quedarán circunscritos al ámbito del Derecho administrativo sancionador. Por el contrario para aquellos otros para los que la cuantía resulta un elemento del dolo objetivo, exigen que al menos se dé un dolo eventual respecto de la misma, siendo previsible que ésta sea la interpretación jurisprudencial para los hechos a los que resulte aplicable el texto del artículo 307 reformado por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre.

El texto original del artículo 307 del Código Penal contenía la exigencia, además, del «ánimo fraudulento» como elemento subjetivo del injusto distinto al dolo cuando la conducta consiste en el disfrute fraudulento de deducciones, previsión que nada añadía, y que se desprende tanto de la dinámica defraudatoria en todo caso requerida, con buen criterio la reforma operada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, ha suprimido dicha mención, limitándose a señalar el carácter «indebido» de las deducciones, del mismo modo que emplea el término «indebidamente» cuando se refiere a la obtención de devoluciones.

B) El error.

El Código Penal regula el error en el artículo 14:

*Artículo 14. Error: concepto, tipos y efectos.*

*1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.*

*2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.*

*3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados.*

Dado que en ningún momento se hace referencia a la punición expresa de la imprudencia, ésta no alcanzará relevancia penal en el seno del delito contra la Seguridad Social. En consecuencia, el error sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal, también cuando fuera vencible.

En la reciente STS de 30 de abril de 2003 en materia de delito fiscal señala que el error de prohibición, en relación con la normativa fiscal infringida, «no es el que abarca todo el alcance anti-jurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud» (fundamento jurídico 10.º).

Para los autores que consideran la cuantía como un elemento del tipo objetivo, el error en este punto impedirá que se considere cometido el delito, para los que consideran la cuantía como una condición objetiva de punibilidad, serían errores excluyentes del dolo todos aquellos que afectan a todas aquellas circunstancias de las que deriva la fundamentación y modalización y que constituyen el supuesto de hecho de aplicación de un determinado tipo de cotización, deducción o devolución (por ejemplo la modalidad de un contrato, la edad de un trabajador, la existencia o no de incapacidad temporal etc...). Por el contrario no serán excluyentes del dolo que darán lugar a una atenuación de la pena si fueran vencibles los que se refieran a la existencia misma del deber de cotizar y su alcance en concreto respecto de un obligado.

#### C) Causas de justificación.

Se ha planteado la doctrina la posible concurrencia de causas de justificación tales como el «estado de necesidad», en su modalidad de colisión de deberes. Se ha discutido si la capacidad de pago es un presupuesto para la exigibilidad de deberes económicos en situaciones de crisis.

Estos delitos no suponen la prisión por deudas, sino que persiguen conductas defraudatorias, tal y como se ha señalado.

Para que pueda considerarse la concurrencia de estado de necesidad se hace preciso:

- a) Que exista una auténtica situación de necesidad al realizar la conducta. No puede decirse que el fraude sea la única forma de solucionar una crisis económica.
- b) Requiere una valoración de los deberes en conflicto. En este caso aunque la balanza se incline en contra de la Seguridad social aún se exige otro requisito.
- c) Que la situación de necesidad no haya sido provocada por el sujeto activo.

La jurisprudencia ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con esta cuestión al hilo del delito fiscal señalando que la apreciación del estado de necesidad exige que se hayan agotado todas las posibilidades de financiación (SSTS 3 de diciembre de 1991 y 9 de marzo de 1993).

#### 2.2.6. Autoría y participación.

El artículo 27 del Código Penal señala que son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores y los cómplices.

El artículo 28 del Código Penal configura el concepto de **autor**:

*«Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.*

*También serán considerados autores:*

- a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.*
- b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.»*

En este precepto estarían comprendidos las tres modalidades de autoría; directa, mediata y coautoría.

El artículo 29 del Código Penal nos da el concepto de **cómplice**:

*«Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos».*

De acuerdo con dicha exposición teórica, debemos señalar que en el delito de defraudación a la Seguridad Social, nos encontramos ante un **delito especial propio**, en la medida en que el círculo de posibles autores viene acotado por los términos de la descripción típica. Tan sólo podrá eludir el pago de cotizaciones de la Seguridad Social, aquel que legalmente venga obligado a efectuar el ingreso de las mismas en la Tesorería General.

Pues bien, tal y como se ha señalado más arriba conviene restringir la discusión al Régimen General de la Seguridad Social atendiendo a la cuantía que se establece. Los sujetos obligados a cotizar en el Régimen General de la Seguridad Social serán los trabajadores y los empresarios por cuya cuenta trabajen. De esta forma, la cotización comprenderá dos aportaciones: de los empresarios y de los trabajadores, si bien por las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales la cotización completa correrá a cargo exclusivamente de los empresarios (art. 103 LGSS).

No obstante, el empresario es el único sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar e ingresará las aportaciones propias y las de sus trabajadores, en su totalidad (art. 104 LGSS). De forma que descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo (art. 104.2 LGSS).

En consecuencia, tan sólo el empresario podrá ser autor del delito de fraude a la Seguridad Social. Obviamente, **la participación de un sujeto no cualificado será punible**; si bien, a título de inductor o de cooperador (*vid.* art. 28 CP, y, sobre la posibilidad de un especial trato punitivo más benigno al partícipe no cualificado en delito especial propio, la interesante STS de 24 de junio de

1994, RJ 5031). Recientemente recuerda la Sentencia de 30 de abril de 2003, citando la doctrina sentada por sentencias anteriores, en concreto la de la STS de 21 de diciembre de 1999 que «*la ley no impide la punibilidad del extraneus como partícipe de un delito propio del intraneus. Esta solución tiene una clara fundamentación normativa: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de participación que amplían el tipo penal. Todas las explicaciones de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud evidente que la ilicitud del hecho del autor, es el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico; si el fundamento de la punibilidad del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente, pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito*».

En relación con la inducción la STS de 30 de abril de 2003 señala que es una forma de participación en un delito ajeno dolosamente en la resolución de cometer el acto punible. Se exige que el delito sea cometido libremente por el inducido, que actúa como autor inmediato con dominio del hecho, aunque no se debe descartar la posibilidad de que el inductor no se limite a hacer que nazca la resolución criminal en el inducido sino que colabore activamente con actos propios en cuyo caso nos encontraremos con una participación dual que reuniría los requisitos de la inducción y la cooperación necesaria. Continúa señalando esta sentencia que según esa Sala la inducción debe ser:

- a) Anterior al hecho punible.
- b) Directa, esto es ejercida sobre persona determinada y encaminada a la comisión de un delito determinado.
- c) Eficaz, esto es con entidad suficiente para mover la voluntad del inducido a la realización del hecho perseguido.
- d) Dolosa, en el doble sentido de que conscientemente se quiere inducir como que se comete el delito a que se induce.
- e) Productora de su específico resultado porque el inducido haya, por lo menos, dado comienzo a la ejecución del acto.

Nos recuerda el TS en esta sentencia que la punibilidad de la inducción es independiente de que se considere cometido el delito por el inducido, por error o por falta de algún elemento del tipo objetivo.

En este punto cobra especial importancia la posible participación de los gestores y de los trabajadores. En relación con los primeros pueden darse dos supuestos, el de aquellos que actúan como mero instrumento del autor mediato, es decir, desconocen el fraude realizado; y el otro supuesto en el que son conscientes plenamente del fraude realizado. En estos casos en la medida en la que se califique de autor mediato al obligado, el gestor sería un cooperador necesario o ejecutivo.

Por lo que se refiere a la posible connivencia de los trabajadores puede calificarse esa conducta como cooperación o complicidad dependiendo del desarrollo de los hechos, si bien en estos casos pudiera ser de aplicación el estado de necesidad en época de crisis económica, derivado de la amenaza de pérdida de empleo.

#### 2.2.7. Consecuencias penales.

**1. Tipo básico:** El artículo 307.1 del Código Penal que dispone que el tipo básico del delito de defraudación a la Seguridad Social «...será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

**2. Supuestos agravados:** Cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes (segundo párrafo del art. 307.1 CP):

1. La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.
2. La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

En estos casos las penas se aplicarán en su mitad superior.

#### 3. La exención de responsabilidad penal por regularización de la deuda.

Al igual que en los delitos contra la Hacienda Pública, en el delito contra la Seguridad Social también podrá el autor eludir la responsabilidad penal si de forma voluntaria regulariza su deuda con la Tesorería General. Sin duda, el legislador ha querido optimizar todos los mecanismos recaudatorios a su alcance.

Técnicamente nos encontramos ante una excusa absolutoria. Esto es, se trata de una causa de exención de la responsabilidad criminal ajena al contenido de injusto y, probablemente también, de culpabilidad del hecho. Afecta exclusivamente a la punibilidad, excluyéndola por razones eminentemente político-criminales: la reparación (*post-delictum*) del perjuicio irrogado mediante el pago de las deudas exigibles eludidas. Se trata en definitiva de una «causa de levantamiento de la pena».

Existen otras dos instituciones de aplicación genérica a todos los delitos de los que debe ser distinguida:

- a) El desistimiento: de conformidad con lo dispuesto el artículo 16.2 del Código Penal «Quedaría exento de responsabilidad penal por el delito intentado **quien evite voluntariamente la**

*consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en la que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados si éstos fueren ya constitutivos de delito o falta.»*

- b) El arrepentimiento como causa de exención de responsabilidad cuando **han intervenido varios sujetos**, tiene lugar cuando alguno de ellos desiste de la ejecución ya iniciada e **impiden o intentan impedir, seria, firme y decididamente la consumación** sin perjuicio de la responsabilidad en que pudieran haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de delito o falta (art. 16.3 CP).
- c) Circunstancia atenuante prevista en el artículo 21.5.<sup>a</sup> del Código Penal *«La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto de juicio oral».*

La regularización como causa de exención de responsabilidad debe ser posterior a la consumación del delito, para distinguirse del desistimiento, ser voluntaria, esto es, debe realizarse, *«...antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida».*

El plazo para regularizar quedará interrumpido con la notificación de la iniciación de actuaciones inspectoras, siempre y cuando las mismas vayan dirigidas a la determinación, precisamente, de las deudas objeto de la elusión, y no a otras cuestiones o deudas diversas. Del mismo modo, cuando el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela contra el obligado al pago. En el caso de que la denuncia o querrela sea interpuesta por particular, carecerá de efectos automáticos en orden a impedir la regularización válida. Aun cuando no se menciona, al contrario que en el delito fiscal, deberá entenderse que en la hipótesis planteada tan sólo se vetará la posibilidad de realizar la regularización con efectos exonerativos penales desde el momento en que el juez de instrucción realice actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Tal y como ha señalado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 30 de abril de 2003, para que pueda apreciarse la regularización, no es suficiente con la presentación de las declaraciones-liquidaciones (lo que de haber sido realizado en plazo reglamentario hubiera excluido el delito), sino que debe procederse al pago de la deuda.

La extensión de la excusa absolutoria alcanza a los delitos de falsedad documental instrumentales, es decir, a aquellos que exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización se pudieran haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación. Si bien, el legislador parece haber optado claramente por la eficacia de la excusa absolutoria a las falsedades medias realizadas por el propio deudor que regulariza. Esto es, si las falsedades han sido cometidas por sujeto distinto al autor del delito que luego regulariza, permanecerá su punibilidad.

El último de los problemas que pudieran plantearse con respecto a la regularización es el de la aplicabilidad de sus efectos exonerativos a los partícipes en el delito contra la Seguridad Social. A salvo de una reflexión de mayor calado, parece que el punto de partida deberá ser la fijación de la naturaleza objetiva o personal de la excusa absolutoria. Pues bien, entiendo que la misma no es susceptible de vincularse a circunstancia personal alguna que acompañe al sujeto activo del delito. La regularización, o mejor dicho su capacidad para extinguir la responsabilidad criminal, encuentra apoyo en la reparación del mal causado. En este sentido, su carácter objetivo es evidente. Lo anterior no significa, como es obvio, que los partícipes en el delito puedan beneficiarse automáticamente de la regularización llevada a cabo por el autor, más bien lo normal será lo contrario.

Sin embargo, el carácter objetivo de la eximente permite afirmar, bajo determinadas condiciones, su aplicabilidad a los partícipes. Téngase en cuenta que la letra de la ley no impone limitación alguna a su extensión a los partícipes, contrariamente a la previsión de la excusa absolutoria que rige para los delitos contra el patrimonio del artículo 268.2 («*Esta disposición no es aplicable a los extraños que participaren en el delito*»). A partir de lo cual, tal y como ha sostenido nuestro Tribunal Supremo en Auto de 22 de diciembre de 1995: «...resulta claro que introducir una limitación respecto de los partícipes no sería compatible con la prohibición de la analogía deducida del principio de legalidad (art. 25.1 de la CE). En efecto, toda restricción de una eximente que vaya más allá del sentido del texto importa correlativamente una complicación de la punibilidad legalmente prevista, que la doctrina moderna ha reconocido mayoritariamente como contraria a la prohibición de la analogía.»

En definitiva, siempre que el partícipe colabore de alguna forma en la reparación del mal causado podrá beneficiarse de los efectos tendentes a excluir la punibilidad de la excusa absolutoria. Tan sólo en estos casos, el partícipe podrá ver enervada la punibilidad de su aportación al hecho delictivo. Pues, como también afirma el Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1995: «*No tendría sentido, por lo tanto, en el marco de una norma con esta finalidad beneficiar con la no punibilidad a quien nada hizo para la reparación de la ilicitud fiscal en la que colaboró.*»

#### **4. El principio *societas delinquere non potest*.**

##### **A) Importancia para el Derecho penal de la actuación de las personas jurídicas**

Si algo caracteriza la sociedad moderna es la creciente importancia de las personas jurídicas, especialmente de las multinacionales, en casi todos los sectores de la actividad humana. Frente a las indudables ventajas que proporcionan estas entidades, no son pocos los supuestos en que las mismas presentan grandes inconvenientes, así buena parte de los delitos económicos se cometen bajo la forma de entidades jurídicas. Por ello, el Derecho penal, a la hora de afrontar la tutela de los bienes jurídicos afectados por este tipo de actividades, tiene necesariamente que plantearse cómo responder a la actuación de las personas jurídicas.

##### **B) El principio *societas delinquere non potest***

El primer hecho con que se encuentra el Derecho penal al intentar dar respuesta a la creciente importancia de las personas jurídicas en la comisión de hechos delictivos es que no puede res-

ponder a su actuación con la medida propia de nuestra disciplina: la pena. Se lo impide la vigencia del principio *societas delinquere non potest*. No parece que exista ninguna duda en torno a la afirmación de que en los países de tradición jurídica romano-germánica, como es el caso de España, no es posible someter a un proceso penal a una persona jurídica o imponerle una pena.

La argumentación más usual que emplea la doctrina española es acudir a los principios de culpabilidad y de personalidad de la pena, que se verían violentados si se impusiera una pena a la persona jurídica, pues el mal que la pena conlleva recaería, finalmente, sobre sus miembros. Por lo que se refiere al Derecho positivo, en el Código Penal las figuras delictivas parecen estar inspiradas en la responsabilidad individual.

### C) La situación en nuestro Derecho.

En nuestro Derecho las personas jurídicas sí pueden ser sancionadas en vía administrativa. El Tribunal Constitucional ha considerado la posibilidad de sancionar administrativamente a las personas jurídicas siempre que concurra dolo o culpa; aunque en las personas jurídicas falta el elemento volitivo en sentido estricto, el Tribunal Constitucional señala que éste debe ser exigido aunque sea con un alcance distinto a las personas físicas.

En varios países de nuestro entorno se reconoce la capacidad penal a las personas jurídicas, así tradicionalmente ha sido admitida en los países anglosajones, pero recientemente se ha admitido en países como Holanda o Francia más próximos a nuestra tradición jurídica.

En esta línea se recomienda reglar la responsabilidad penal de las personas jurídicas en diversas iniciativas de origen europeo, como la recomendación del Consejo de Ministros de 20 de octubre de 1988.

En el Código Penal vigente se establece en el artículo 129 una serie de medidas que pueden imponerse en ciertos casos y que se refieren directamente a la persona jurídica a través de la cual se haya cometido un delito, y no a sus administradores; así la disolución de la persona jurídica, la suspensión o intervención de sus actividades, la prohibición de realizar ciertas operaciones de futuro etc... Estas medidas se regulan bajo la rúbrica de «medidas accesorias» y que en las mismas podemos encontrar un cierto matiz preventivo y no sólo punitivo, lo cierto es que pueden implicar muy importantes restricciones de derechos para las personas jurídicas y que sólo pueden fundamentarse en la comisión de un hecho delictivo.

La Ley Orgánica 15/2003, de 25 noviembre (BOE de 26 de noviembre de 2003), en su Artículo único. Modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, dispone:

Primero. Se modifica el artículo 31, que queda redactado como sigue:

*«1. El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente,*

*aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.*

*2. En estos supuestos, si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó».*

Dicha modificación en su número 2 introduce una responsabilidad directa y solidaria de la persona jurídica en relación con el pago de la multa impuesta como pena al autor del delito. Ahora bien, tal y como dispone la disposición final quinta de la citada Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, no entrará en vigor hasta el 1 de octubre de 2004.

El Código Penal vigente en el artículo 31 dispone:

*«El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otra, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.»*

Se trata, con este precepto, de evitar que en estos supuestos el delito especial de fraude a la Seguridad Social quede impune, sin que por esa circunstancia se introduzca un supuesto de responsabilidad objetiva, no se trata de sustituir el concepto penal de «autor del delito», sino complementarlo.

En el supuesto de delitos económicos cometidos a través de personas jurídicas es frecuente que más que ante el supuesto de simple autor ejecutivo individual, nos encontremos ante fenómenos de coautoría o de autoría mediata –además de con diversos grados o modalidades de participación, como son la inducción, la cooperación necesaria o la simple complicidad.

Será autor el que ostenta «**el dominio funcional del hecho**»; lo que no excluye en el caso de varios autores la distribución de las tareas ejecutivas entre ellos.

La doctrina también ha estudiado la denominada autoría mediata que tiene lugar cuando el autor comete el hecho delictivo sirviéndose de otra persona como mero instrumento: lo que básicamente sucede cuando el verdadero autor, «**autor mediato**», se sirve de otra persona para ejecutar materialmente el hecho delictivo, mediando coacción o provocando o aprovechándose de su error. En estos casos el autor material ha funcionado como un mero instrumento y no resulta penalmente responsable. El autor mediato es el único que domina funcionalmente el hecho delictivo.

En nuestro país la jurisprudencia, tanto interpretando el artículo 15 bis del anterior Código Penal, como interpretando el artículo 31 del Código Penal vigente ha dejado claro que para condenar penalmente al administrador social no puede excluirse ni la necesidad de que él mismo realice

la acción u omisión delictiva, ni la de que concurra dolo o culpa exigido por el correspondiente tipo delictivo. Tomando en consideración que el delito de fraude a la Seguridad Social es un delito doloso que no puede cometerse por imprudencia, impide la imputación a aquellos administradores que no hayan sido realmente conscientes de la comisión del delito, no resulta punible la mera *culpa in vigilando*, esto es, la omisión de la vigilancia debida de las personas en las que, habiéndose delegado la presentación de los documentos de cotización, no habían llegado a efectuarlo efectivamente. Lógicamente, sin perjuicio de la responsabilidad penal que pudiera corresponder como administrador o como representante a la persona en quien haya delegado este cometido. Esta es una diferencia importante en el delito contra la Seguridad Social y fiscal frente a otros delitos que pueden cometerse tanto por dolo como por imprudencia.

En materia de Seguridad Social no existe una jurisprudencia que permita extraer conclusiones, debiendo integrarse su falta con la existente en materia de delito fiscal, de acuerdo con esta última podemos admitir los siguientes supuestos en los que se ha condenado al administrador social:

1. En los supuestos de ejercicio efectivo de la administración social, de hecho o de derecho, y en concreto su ejercicio efectivo en el ámbito financiero, administrativo y social, decantándose la jurisprudencia por un concepto de administrador «antiformalista», poniendo el artículo 31 del Código Penal más acento en la función material que en cargo formalmente ocupado. Se hace expresa referencia al administrador de hecho o de derecho junto al representante legal o voluntario, de manera que responde *ex lege* como autor quien realiza materialmente la gestión de la empresa en el ámbito económico-tributario, con independencia de su posición formal en la sociedad.
2. En los casos de delitos cometidos mediante acciones positivas con base en la acreditación de la participación de dicho administrador en los diversos hechos del iter delictivo. Sea directamente, sea impartiendo instrucciones a colaboradores que pueden ser, a su vez, partícipes en el hecho delictivo en distintos grados (coautores, cooperadores necesarios o meros cómplices) o meros instrumentos humanos.
3. En los casos de delitos de omisión pura el examen de la jurisprudencia permite concluir que se condena con base a la prueba o convicción del Juzgador acerca del conocimiento y la asunción de la condena delictiva por parte del administrador social, que en este caso consiste en el conocimiento del deber de declarar y en la asunción voluntaria de la omisión de dicha declaración.

El administrador condenado responderá asimismo del pago de la deuda, ya que asume la responsabilidad civil directa derivada del delito (art. 116 CP). La jurídica puede ser responsable civil subsidiario en defecto de quienes respondan criminalmente: artículo 120.4.º del Código Penal: «*las personas naturales o jurídicas dedicadas a cualquier género de industria o comercio, por los delitos o faltas que hayan cometido sus empleados o dependientes, representantes o gestores, en el desempeño de sus obligaciones o servicios*».

Este principio no deja de ser criticable por las disfunciones que produce ya que la responsabilidad civil surge del incumplimiento de sus obligaciones por parte de la persona jurídica misma, lo que puede determinar el enriquecimiento injusto de ésta.

### 2.2.8. Prescripción del delito y del derecho a liquidar la deuda y a sancionar por la Administración.

De conformidad con el artículo 21 de la LGSS (RDLeg. 1/1994, de 20 de junio), en la redacción que le dio la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, prescriben a los cuatro años:

- a) El derecho a determinar las deudas cuyo objeto esté constituido por cuotas mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas por cuotas a la Seguridad Social.
- c) La acción para imponer sanciones por incumplimiento de las normas de Seguridad Social.

Por el contrario el delito de fraude a la Seguridad Social prescribe a los cinco años. Tampoco en esta materia contamos con jurisprudencia propia, no obstante en materia de delito fiscal donde se plantea idéntico problema, sin desconocer la polémica que a este respecto se ha suscitado entre la doctrina tributarista y penalista, lo cierto es que el Tribunal Supremo en Sentencias de 26 de julio de 1999, 6 de noviembre de 2000, 10 de octubre de 2001, 30 de octubre de 2001, 15 de octubre de 2002 y la reciente de 30 de abril de 2003, se ha pronunciado a favor de la aplicación del plazo de prescripción penal en este ámbito, atendiendo a la especial gravedad de los hechos que son calificables como de infracción penal, todo ello sin desconocer que la posible prescripción en el procedimiento administrativo pudiera influir en aspectos tales como el ejercicio de las acciones penales correspondientes o la denuncia de los hechos ante la Administración de Justicia.

## 3. RELACIONES DEL DELITO DE FRAUDE A LA SEGURIDAD SOCIAL CON OTROS DELITOS

### 3.1. Concurso de leyes.

Se da cuando una acción está comprendida en varios tipos delictivos pero sólo hay que aplicar uno de ellos porque ya comprende la totalidad del injusto de la conducta realizada por el sujeto. Se requiere, pues, coincidencia de los sujetos, de la conducta y del fundamento del injusto de la conducta. Por ello, aquí únicamente se castigue por el delito correspondiente a la acción que capte la totalidad del contenido del injusto de la conducta. Así, por ejemplo, si un individuo mata a otro con alevosía, la acción es subsumible en los tipos de homicidio y de asesinato; pero el tipo de asesinato capta la totalidad de lo injusto del tipo del homicidio doloso.

Dado que sólo se castiga uno de los delitos, deben fijarse criterios para resolverlo. Estos criterios se establecen en el artículo 8 del Código Penal, que son:

1. Criterio de especialidad: «El precepto especial se aplicará con preferencia al general».

2. Criterio de subsidiaridad: «El precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal».
3. Criterio de consumación: «El precepto legal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél».
4. Criterio de la pena más grave: «En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá a los que castiguen el hecho con pena menor».

Este ha sido el supuesto de la apropiación indebida de cuotas que se ha entendido incluida en el delito de fraude a la Seguridad Social atendiendo a la especialidad de este delito.

### 3.2. Concurso de delitos.

#### 3.2.1. Concurso ideal.

Cuando una sola acción u omisión constituye dos o más delitos. Supone identidad de los sujetos y de la conducta, pero no del fundamento del injusto de la conducta. Por consiguiente, se deben castigar todos los tipos delictivos realizados, pues de lo contrario no se tiene en cuenta la totalidad del contenido del injusto de dicha conducta. Así, por ejemplo, si se hiere a un policía se comete: a) un delito o falta de lesiones y b) un delito de atentado contra la autoridad.

En el supuesto de fraude a la Seguridad Social se puede plantear concurso ideal de delitos el alzamiento de bienes y en general las insolvencias punibles y con los delitos contra los trabajadores.

Se encuentra regulado en el artículo 77 del Código Penal, cuyo número 2 dispone «*En estos casos se aplicará en su mitad superior la pena prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder de la que represente la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente las infracciones*». Añadiendo el número 3 que «*Cuando la pena así computada exceda de este límite, se sancionarán las infracciones por separado*».

#### 3.2.2. Concurso medial.

Cuando el sujeto infractor comete dos (o más) acciones que constituyen dos (o más) delitos, siempre que uno (o más) de los delitos sea meramente un medio para cometer el otro. Así, por ejemplo, se comete una falsedad documental para cometer una estafa y, en nuestro supuesto, un delito de fraude a la Seguridad Social mediante la falsificación de documentos públicos por razón de su incorporación a un expediente administrativo.

Parte de la doctrina penalista entiende que se trata de un supuesto de concurso real de delitos, al que el legislador le da el mismo tratamiento que al concurso ideal (art. 77 CP), pero el Tribunal Supremo, con la denominación de «concurso medial», lo viene considerando como un caso de concurso ideal.

### 3.2.3. Concurso real.

Cuando el sujeto infractor comete diversas acciones y cada una de ellas es constitutiva de un delito distinto. Existe, pues, pluralidad de acciones y de delitos. Pero, la suma de las penas correspondientes a los distintos delitos podría dar lugar a penas desproporcionadas (incluso podría resultar una privación de libertad perpetua), por lo que se establece un máximo de cumplimiento (art. 76 CP).

Se producirá un concurso real si el delito de fraude a la Seguridad Social se produce durante varios años y cada año se supera la cifra de 15.000.000 de pesetas o en el futuro 120.000 euros.

También es frecuente el concurso real con el delito fiscal u otros contra la Hacienda Pública.

## 4. DELITO E INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA. EL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*

Las infracciones en materia de Seguridad Social se tipifican en el TRLISOS, cuyo artículo 20 las define como «las acciones y omisiones de los distintos sujetos responsables (...) contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el sistema de la Seguridad Social tipificadas y sancionadas como tales en la presente ley». En los artículos siguientes organiza cuatro grupos de infracciones sistematizados en torno a los diferentes sujetos responsables: a) empresarios, trabajadores por cuenta propia y asimilados; b) trabajadores o asimilados, beneficiarios y solicitantes de prestaciones; c) mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social y d) empresas que colaboran voluntariamente en la gestión.

La reforma del TRLISOS operada por la Ley 53/2003, de 10 de diciembre, ha paliado en gran medida alguno de los aspectos conflictivos que tenía la redacción anterior a esta reforma. Así entre las posibles infracciones de los empresarios resultaba susceptible de conflicto con el Código Penal la prevista como infracción grave en el artículo 22.5: «no ingresar, en la forma y plazo procedentes, las cuotas correspondientes, que por todos los conceptos recauda el sistema de la Seguridad Social, o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y no haya efectuado la presentación prevista en el número anterior» (se refiere a la presentación de los documentos de cotización). En el plano teórico el posible conflicto quedaba planteado, no obstante entendemos que con tan sólo estas circunstancias no resultaba aplicable la figura del delito contra la Seguridad Social del artículo 307 del Código Penal, pues éste exige defraudación, lo que comporta una conducta activa de dejar en desconocimiento de la deuda a la Administración. La Ley 53/2003 citada resuelve, no obstante, la cuestión suprimiendo el artículo 22.5 del TRLISOS y sustituyendo en parte su contenido por el artículo 22.3 que pasa a tener la siguiente redacción: «3. No ingresar, en la forma y plazos reglamentariamente previstos, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la TGSS, habiendo presentado los documentos de cotización o utilizado los sistemas de presentación por medios informáticos, electrónicos o telemáticos, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y que dicho pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta con ellas no sea

*constitutivo de delito conforme al artículo 307 del Código Penal». Con esta última previsión se cierra el paso a cualquier situación conflictiva derivada de la posible coincidencia de tipificación de la infracción y del delito, a favor de la consideración penal de la conducta. En el mismo sentido la ley citada modifica el artículo 23.1 b) que tipifica como infracción muy grave la consistente en «b) No ingresar, en el plazo y formas reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la TGSS, no habiendo presentado los documentos de cotización ni utilizado los sistemas de presentación por medios informáticos, electrónicos o telemáticos, así como retener indebidamente, no ingresándola dentro de plazo, la parte de la cuota de la Seguridad Social descontada a sus trabajadores o efectuar descuentos superiores a los legalmente establecidos, no ingresándolos en el plazo reglamentario, siempre que, en uno y otro caso, no sean constitutivos de delito conforme al artículo 307 del Código Penal».*

Pese a la reforma operada sigue siendo posible la coincidencia de la conducta tipificada como delito con alguna de las infracciones consignadas como muy graves en el artículo 23. Así primero, la conducta consistente en dar ocupación como trabajadores a beneficiarios de pensiones o de otras prestaciones periódicas, cuyo disfrute sea incompatible con el trabajo por cuenta ajena, cuando no se les haya dado de alta en la Seguridad Social con carácter previo al inicio de su actividad [art. 23.1 a) TRLISOS], más frontalmente colisiona con el artículo 307 del Código Penal la conducta que describe el artículo 23.1 f) del TRLISOS, consistente en «efectuar declaraciones o consignar datos falsos o inexactos en los documentos de cotización que ocasionen deducciones fraudulentas en las cuotas a satisfacer». Naturalmente la coincidencia de tipos se producía solamente en el supuesto de que la cuantía de lo eludido excediese de 15.000.000 de pesetas, actualmente, 120.000 euros a partir de 1 de octubre de 2004.

Resulta necesario retomar, en este momento, la cuestión relativa a la relación entre sanción administrativa y sanción penal o, expresado de otro modo, el problema de la instrumentación del principio del *ne bis in idem*.

El sistema sancionador histórico se caracterizaba por la compatibilidad de las responsabilidades civiles, administrativas y penales por el mismo hecho. La Constitución no contiene declaración explícita sobre este punto, pero el Tribunal Constitucional, desde una de sus primeras sentencias, declara que «si bien no se encuentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Constitución Española va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidas principalmente en el artículo 25 de la Constitución Española» (STC 2/1981, de 30 de enero). El principio «*determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico pudiera producirse se hagan con independencia (...) pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado*» (STC 77/1983, de 3 de octubre). Por su parte, la Sentencia del Tribunal Constitucional 159/1985, de 27 de noviembre, matiza la cuestión de la duplicidad de sanciones al señalar que «*es cierto que la regla ne bis in idem no siempre imposibilita la sanción de unos mismos hechos por autoridades de distinto orden y que los contemplan, por ello, desde perspectivas diferentes (por ejemplo, como ilícito penal y como infracción administrativa laboral)*» lo que, como se verá, tiene trascendencia en lo que nos ocupa.

El problema de la duplicidad de sanciones administrativas y penales se origina por la presencia en el ordenamiento de un ilícito administrativo y de un ilícito penal cuyo presupuesto de hecho es idéntico. Tal circunstancia, nos señala ARROYO ZAPATERO <sup>35</sup>, es producto de una técnica legislativa propia de un hipertrófico poder sancionador administrativo, que ha sido una constante histórica en nuestro país y que, a partir de la Constitución, debe refutarse como técnica defectuosa y contraria a la misma. Desde la vigencia del principio *ne bis in idem*, el legislador debe cuidar en la descripción de los ilícitos penales y administrativos la incorporación en los mismos de elementos típicos diferenciadores, ya objetivos, ya subjetivos. Sobre esta base, los tipos administrativos y los penales de la misma materia no serán concurrentes sino alternativos.

Sin embargo, como se ha expuesto, aparecen hoy como tipos plenamente concurrentes, es decir, sin otra diferenciación que la pena o sanción, la mayoría de los tipos de los delitos contra los trabajadores y los de las infracciones administrativas del orden social.

La concurrencia de tipos penales y administrativos sobre una misma conducta debe resolverse por lo que constituye un principio general del ordenamiento y que se contiene en el artículo 8.4.º del Código Penal: ante los supuestos de hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código «...*el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor*». Trasladando este principio al ámbito de la concurrencia entre delitos e infracciones concluiríamos que los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a un precepto penal y a un precepto administrativo lo serán por el precepto penal, ya que las consecuencias jurídicas del delito siempre serán de mayor gravedad, y esto, como señala ARROYO ZAPATERO, es válido incluso cuando la sanción prevista en el precepto penal sea una pena de multa de menor cuantía que la sanción administrativa, pues el juicio de gravedad no se agota en la cuantía de la multa, sino que tiene en cuenta las consecuencias jurídicas de una condena penal, el mayor efecto estigmatizante de ésta.

El artículo 3 del TRLISOS dispone textualmente bajo la rúbrica: «*Concurrencia con el orden jurisdiccional penal*»:

*«1. No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en los que se aprecie identidad de sujeto, de hecho y de fundamento.*

*2. En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de ilícito penal, la Administración pasará el tanto de culpa al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme o resolución que ponga fin al procedimiento o mientras el Ministerio Fiscal no comunique la improcedencia de iniciar o proseguir actuaciones.*

*3. De no haberse estimado la existencia de ilícito penal, o en el caso de haberse dictado resolución de otro tipo que ponga fin al procedimiento penal, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.*

<sup>35</sup> ARROYO ZAPATERO, L. «El "ne bis in idem" en las infracciones de orden social, la prevención de riesgos laborales y los delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social», *Cuadernos de Derecho Judicial*, 11/97, págs. 287 y ss.

4. *La comunicación del tanto de culpa al órgano judicial o al Ministerio Fiscal o el inicio de actuaciones por parte de éstos, no afectará al inmediato cumplimiento de las medidas de paralización de trabajos adoptadas en los casos de riesgo grave e inminente para la seguridad o salud del trabajador, a la efectividad de los requerimientos de subsanación formulados, ni a los expedientes sancionadores sin conexión directa con los que sean objeto de las eventuales actuaciones jurisdiccionales del orden penal».*

En consecuencia, el procedimiento sancionador continuará si el órgano judicial no abre procedimiento penal alguno o si, abierto, el órgano administrativo entiende que no existe identidad de sujeto, hecho y fundamento. Como se ha visto, hay numerosos casos de coincidencia o concurso en la descripción de conductas típicas, pero son dos las circunstancias que van a ofrecer más frecuentemente elementos de diferenciación. La primera se refiere a todos aquellos supuestos de infracciones de orden social cuyo sujeto activo típico exclusivo es la persona jurídica del empresario, y que por definición no es sujeto activo posible de delito alguno. La segunda se refiere a las cuantías que en numerosas ocasiones el legislador penal ha empleado para diferenciar la infracción administrativa de la penal, cuando el hecho apreciado por la Administración no alcance la cuantía establecida en el Código Penal. En ambos casos la autoridad administrativa tendría expedida la continuación del procedimiento.

ARROYO ZAPATERO llama la atención sobre el problema que se plantea cuando el sujeto activo típico de la infracción administrativa es el empresario, no se da en sentido estricto identidad de sujeto respecto de la infracción penal, sin embargo, en la medida en que la persona jurídica siempre ha de actuar a través de la persona física, la continuidad del procedimiento va a llevar consigo la participación de la misma persona física en los dos procesos, en el administrativo como testigo y en el segundo como imputado, posiciones jurídicas tan diferentes como que en el primer caso el sujeto tiene la obligación de declarar y decir verdad mientras que en el segundo tiene el derecho fundamental a no declarar. Sobre esta base, nos señala este autor que resulta evidente que la continuidad del procedimiento sancionador administrativo afecta a la posición jurídica del imputado luego en el proceso penal, lo que sólo puede evitarse con la paralización de actuaciones administrativas en todos aquellos casos en los que la diferencia de sujeto se limite a la condición formal de persona jurídica del sujeto activo de la infracción administrativa. En esta misma línea argumental GARBERÍ LLOBREGAT<sup>36</sup> cuando censura el precepto y reclama el que éste debiera haber ordenado la suspensión ante la mera coincidencia fáctica.

ARROYO se plantea lo que puede acontecer a partir del momento en el que se produce la resolución firme de proceso penal con sus diferentes alternativas, conclusiones de este autor que son trasladables al marco legislativo actual.

El artículo 3.3 del TRLISOS dispone textualmente que *«De no haberse estimado la existencia de ilícito penal, o en el caso de haberse dictado resolución de otro tipo que ponga fin al procedimiento penal, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados»*. Las alternativas que pueden producirse son varias y diversas en sus resultados, y en este punto es donde más oscuras aparecen las consecuencias del *ne bis in idem*.

<sup>36</sup> GARBERÍ LLOBREGAT, *El procedimiento administrativo sancionador*, 2.ª ed., Valencia, 1996, pág. 501.

a) Iniciado el procedimiento penal, puede éste concluir en una sentencia condenatoria, lo que excluye, en principio, la sanción administrativa para la persona y hechos objeto de la condena. En tal caso, el órgano administrativo resolverá la no exigibilidad de responsabilidad administrativa tras examinar si hay identidad de sujeto, hecho y fundamento entre los hechos del proceso administrativo y el objeto de la condena.

Pero debe tenerse muy en cuenta que puede haber elementos de la infracción que no sean del todo coincidentes en lo penal y en lo administrativo, por ejemplo, las características de la autoría, las del tipo subjetivo, que, en este ámbito, se limita en lo penal al tipo doloso, las cuantías, etc. Así, frente al concepto estricto de «autor» del Código Penal (arts. 27 y 28), muchos de los preceptos del TRLISOS, declaran sujetos responsables de la infracción exclusivamente a las personas jurídicas. Si en el hecho constitutivo de la infracción penal y de la administrativa interviene, además de un autor persona física, una persona jurídica, el tribunal penal puede condenar a la persona física pero no a la jurídica, y una vez firme la sentencia condenatoria contra la primera, el procedimiento administrativo sancionador puede dirigirse –con el límite de los hechos considerados probados en la sentencia penal– contra la segunda. No hay aquí infracción del *ne bis in idem*, pues no se da en ambas condenas identidad de autor.

b) La segunda hipótesis es la de no haberse estimado la existencia de delito, o haberse dictado resolución de otro tipo que ponga fin al proceso penal, el órgano administrativo competente continuará el procedimiento sancionador en base a los hechos que el tribunal haya considerado probados. Procesalmente a esta situación puede llegarse a través de cualquiera de las resoluciones judiciales previstas por la Ley de Enjuiciamiento Criminal como alternativas previas a la sentencia y por la propia sentencia absolutoria.

ARROYO nos señala cómo en alguno de los pronunciamientos pudiera ser que el órgano penal hubiere llegado a la conclusión de que el hecho material objeto del proceso penal no existió en la realidad, lo que da lugar al sobreseimiento libre por declaración de inexistencia del hecho. Esta declaración impide la continuación del procedimiento administrativo, pues de otro modo se vulneraría el principio de coherencia del ordenamiento jurídico que reclama el Tribunal Constitucional cuando propugna la erradicación de la doctrina de las dos verdades: unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado (STC 77/1983, fundamento jurídico 4). Y debe hacerse notar que este principio se refiere a la existencia de los hechos materiales, no a sus valoraciones jurídicas.

Si lo que acontece es que el órgano judicial no encuentra en los hechos tipicidad delictiva, procede también el sobreseimiento libre y cabe también la continuación del procedimiento sancionador. Se trata aquí de casos como los de no haber alcanzado el perjuicio la cuantía requerida, o no resultar valorable la conducta como dolosa. También puede llegarse al sobreseimiento libre por apreciarse en el autor del hecho una causa de inimputabilidad. Puede seguirse aquí también el procedimiento administrativo en el que se declaren responsabilidades no necesariamente personales, como las solidarias o subsidiarias propias de las infracciones administrativas.

Problema más complejo es el que plantea la resolución judicial que produce el sobreseimiento provisional, bien por no poderse fijar en el proceso penal con claridad los hechos de relevancia

penal, así como, sobre todo, la participación en ellos de los sujetos, lo que no quiere decir, lógicamente, que los hechos como tales no existan. En estos supuestos cabe también la continuación del proceso administrativo.

La sentencia absolutoria puede responder al mismo catálogo de hipótesis enunciadas para los sobreseimientos y por lo tanto sólo impide la continuación del procedimiento administrativo si responde a la declaración de la inexistencia de los hechos o a la falta de participación del acusado en los mismos.

Cabe un supuesto más de sobreseimiento o, en la práctica más frecuentemente, de la sentencia absolutoria que es el que se fundamenta en la anulación de la prueba que revista los caracteres de prueba prohibida. Parece lógico afirmar en estos casos, al igual que en el del sobreseimiento libre por falta de material probatorio bastante, el procedimiento administrativo sancionador pueda reanudarse o, en su caso, iniciarse, sin obstáculo y que se apliquen en él los procedimientos de prueba que le son propios.

En todas las hipótesis en que cabe la continuación del expediente sancionador administrativo, éste viene limitado ya que ha de sustanciarse «en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados». ARROYO ve en esta limitación que constituye «el más grave defecto de la regulación legal del *ne bis in idem* en materia de infracciones laborales, cuestión sobre la que debe surgir un debate doctrinal y, en su caso, una modificación legislativa, salvo que tal limitación se entienda exclusivamente en el sentido siguiente: el expediente sancionador continuará respetando los hechos declarados probados por el tribunal penal pero sin que se excluya la apreciación de otros hechos nuevos o diferentes en el expediente administrativo que no se hallen afectados por la declaración del tribunal penal. Dicho de otro modo, por efecto de la cosa juzgada, los hechos declarados probados por el tribunal penal son incontestables y vinculan a la Administración, lo que no quiere decir que tengan que ser los únicos. La Administración puede tener en cuenta otros hechos sobre los que no se pronunció la jurisdicción penal y que no supongan contradicción con aquéllos»<sup>37</sup>.

## **5. EL FRAUDE DE PRESTACIONES POR DESEMPLEO ¿CONSTITUYE UNA CONDUCTA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 308 DEL CÓDIGO PENAL POR RAZÓN DEL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD?**

La sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 1997 se refirió al régimen mixto de sanciones administrativas y penales en materia de fraude de subvenciones. En dicha ocasión los trabajadores habían logrado prestaciones por desempleo que no les correspondían, siendo acusados del delito de estafa, del que resultaron absueltos por error inevitable de prohibición. La sentencia señala que el objeto de la acción afectaba a subvenciones y ayudas públicas reguladas en el artículo 81 de la LGP, señalando dicha sentencia que el artículo 350 (hoy 308) del Código Penal incluía «ayudas» entre las que se encuentran los subsidios al empleo, pues estos promueven un fin público. Se evita así, dice la sentencia:

<sup>37</sup> ARROYO ZAPATERO, *ob. cit.* pág. 319.

*«La injusta situación en la que se encontraban los trabajadores en paro, sometidos a un régimen más riguroso (el de la estafa) que los empresarios con dificultades económicas que recurrieran a la obtención fraudulenta de una subvención, sometidos al régimen del fraude de subvenciones».*

*«Sobre las razones político-criminales que haya tenido el legislador para despenalizar, mediante la introducción de una condición objetiva de punibilidad, las infracciones que no alcancen los 10.000.000 de pesetas sometiéndolas a rigurosas sanciones pecuniarias de carácter administrativo (v. art. 82.3 LGP), es posible discutir. Pero cualquiera que sea el acierto que haya tenido la ley desde esta perspectiva, lo cierto es que el sistema mixto de sanciones administrativas penales, constituye un régimen especial que excluye, por lo tanto, el general de la estafa, sin determinar una impunidad absoluta, sino estableciendo una modalidad sancionatoria específica para las ilicitudes menores de cuantía determinada cantidad, que no puede ser ignorada».*

Entre el delito de estafa, ley general, y el de fraude de subvenciones, ley especial, se plantea un concurso de leyes que se resuelve a favor del último delito por razón del principio de especialidad.

La doctrina de esta sentencia fue ratificada por otras, entre ellas la de 4 de julio de 1997 en la que se añade que la cuantía de 10.000.000 de pesetas condición objetiva de punibilidad no puede ser determinada en ejecución de sentencia.

Por el contrario, se han dictado también otras sentencias contradictorias, así la de 17 de noviembre de 2001 en la que se afirma en un *obiter dicta*:

*«Por más que la modificación del concepto extrapenal de tales ayudas (por desempleo) originada por la modificación de los artículos 81 y 82 de la LGP (como disposiciones gratuitas de fondos públicos realizados por el Estado o sus organismos autónomos a favor de personas o entidades públicas o privadas para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público), pueda entrañar ciertas dudas interpretativas (sentencias de esta Sala de 29-09-1997, 04-05-1998, 10-02-1995 y 21-03-1997). Lo cierto es que el concepto estricto de subsidio de desempleo no puede ser considerado como una disposición gratuita (como lo son sin duda las ayudas dimanantes de intereses preferenciales, descuentos en precios públicos, o ayudas de solidaridad por las pérdidas ocasionadas por alguna catástrofe, por poner solamente algunos ejemplos), sino como una **prestación social**, que se obtiene previa la contribución de ciertas cuotas, conforme a la regulación de la Seguridad Social, que por cierto no se traduce en prestación en caso de desempleo para todas las actividades laborales».*

Desde otra perspectiva las sentencias de 13 de abril de 1999 y de 19 de marzo de 2001, en supuestos de subvenciones a las repoblaciones forestales y a la producción de aceitunas, respectivamente, no consideraron que el delito del artículo 308 del Código Penal se perfeccionara cuando la conducta la comete un tercero, distinto del destinatario de las ayudas, en estos casos entendieron que lo correcto era la punición a través del delito de estafa.

Ante la falta de unanimidad se celebró un *Pleno no jurisdiccional de la Sala de 15 de febrero de 2002* acordándose incluir en el concepto de ayudas o subvenciones públicas **«a toda disposición gratuita de fondos realizada por el Estado o sus organismos a favor de personas o entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público»** estimando que el fraude relativo a las prestaciones por desempleo constituye un hecho típicamente previsto en el artículo 308 del Código Penal (fraude a subvenciones) que excluye, por especialidad, la aplicación del artículo 248 del Código Penal (estafa) <sup>38</sup>.

De acuerdo con el criterio acordado por el Pleno no jurisdiccional de 15 de febrero de 2002, se han producido dos pronunciamientos del Tribunal Supremo que han consolidado la jurisprudencia de la Sala 2.ª del Tribunal Supremo en esta materia. Nos referimos a las Sentencias de 1 de marzo y 29 de mayo de 2002, las cuales en materia referida a **prestaciones que no subsidios de desempleo**, entendieron aplicable el artículo 308 del Código Penal, con la consecuencia de dejar fuera del ámbito penal aquellos supuestos, por grave que fuera la maquinación para la obtención fraudulenta de prestaciones, que no alcanzasen la condición objetiva de punibilidad fijada para estos delitos.

Téngase en cuenta que además el engaño en estos casos, dirigido a la obtención fraudulenta de la prestación en último extremo, pasa por la afiliación o alta ficticia en la Seguridad Social, la simulación de una relación laboral, de un despido, y a la postre de la solicitud de prestaciones por desempleo. Se produce así un perjuicio para el patrimonio de la Seguridad Social en su aspecto financiero o de gasto, conductas que se entendían no recogidas con carácter especial en el Código.

Lo cierto es que la generalización de esta Jurisprudencia del Tribunal Supremo, unida a la vocación universalista y asistencial del sistema de Seguridad Social recogida en el artículo 41 de la Constitución Española, bien pudiera llevar a la práctica despenalización de estas conductas atendiendo a la cuantía establecida en el artículo 308 del Código Penal (aunque la STS de 29 de mayo de 2002 admite la posibilidad de penar la falsedad documental efectuada para obtener el encuadramiento, cotización y a la postre la prestación). Además la falta de distinción entre prestación contributiva y no contributiva de desempleo abre un camino a la inclusión de cualquier fraude en la obtención de prestaciones de Seguridad Social en el artículo 308 Código Penal.

La recientemente aprobada Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, obliga a reconsiderar esta interpretación del Tribunal Supremo, esta norma deroga los artículos 81 y 82 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre (disp. derog. única) y nos ofrece en su artículo 2 un concepto de subvención excluyendo su número 4 de tal consideración los siguientes supuestos:

- a) Las prestaciones contributivas y no contributivas del sistema de la Seguridad Social.

<sup>38</sup> Véase JAÉN VALLEJO, M. «"El fraude de prestaciones por desempleo constituye una conducta prevista en el artículo 308 Código Penal, por razón del principio de especialidad". Nota sobre el acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2002 y la Sentencia de la misma Sala de 1 de marzo de 2002». *Revista electrónica de Ciencia Penal y Criminología* –RECPC 04-j01 fecha de publicación 27 de marzo de 2002–.

- b) Las pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los españoles no residentes en España, en los términos establecidos en la normativa reguladora.
- c) También quedarán excluidas, en la medida en que resulten asimilables al régimen de prestaciones no contributivas de la Seguridad Social, las prestaciones asistenciales y los subsidios económicos a favor de españoles no residentes en España, así como las prestaciones a favor de los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana y de los minuválidos.
- d) Las prestaciones a favor de los afectados por el síndrome tóxico y las ayudas sociales a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C reguladas en la Ley 14/2002, de 5 de junio.
- e) Las prestaciones derivadas del sistema de clases pasivas del Estado, pensiones de guerra y otras pensiones y prestaciones por razón de actos de terrorismo.
- f) Las prestaciones reconocidas por el Fondo de Garantía Salarial.
- g) Los beneficios fiscales y beneficios en la cotización a la Seguridad Social.
- h) El crédito oficial, salvo en los supuestos en que la Administración Pública subvencione al prestatario la totalidad o parte de los intereses u otras contraprestaciones en la operación de crédito.

De conformidad con su disposición final tercera dicha ley entra en vigor a los tres meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. Una vez que esté en vigor dicha normativa no será posible la interpretación del Tribunal Supremo, ya que tanto la prestación contributiva por desempleo, como el subsidio asistencial por desempleo, encajan dentro del concepto amplio de prestaciones del sistema de Seguridad Social, siendo el Instituto Nacional de Empleo (ahora Servicio Público de Empleo Estatal) uno de los organismos que gestionan las prestaciones de dicho sistema.

## 6. CONCLUSIÓN

Desde la perspectiva penal ha pesado más la consideración de las cotizaciones al sistema de Seguridad Social como un recurso de naturaleza tributaria, que como recurso del sistema de Seguridad Social; como un activo del patrimonio de la Seguridad Social que en su aspecto pasivo tiene las prestaciones que gestiona a favor de los ciudadanos. De este modo el bien jurídico protegido no es el patrimonio de la Seguridad Social, sino la función recaudatoria de la misma. Desde la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, de reforma del anterior Código Penal, mediante la cual se estableció un delito de fraude a la Seguridad Social en claro paralelismo con los delitos fiscales, han sido escasísimos los supuestos en los que han impuesto penas aplicando el delito especial, primero del artículo 349 bis del Código Penal, y a partir de la publicación del nuevo Código Penal en el artículo 307, recientemente modificado por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre. A este hecho indudablemente ha contribuido el establecimiento en el tipo de la cuantía de 15.000.000 de pesetas para que pueda resultar penada la conducta. Dicha cuantía se eleva tras la reforma de 2003 a 120.000 euros, estando prevista su entrada en vigor para el 1 de octubre de 2004 (disp. adic. quinta LO 15/2003).

Sin embargo el alcance de la reforma no supone sólo elevar la cuantía establecida, sino que se introduce un cambio en la tipificación del delito que abona la consideración de la cuantía como elemento del tipo objetivo, en lugar de como condición objetiva de punibilidad, lo que acerca el delito de fraude de Seguridad Social al delito fiscal aún más, exigiendo que el importe defraudado sea abarcado por el dolo, siquiera con carácter eventual, lo que sin duda propicia un mayor respeto al principio culpabilístico que rige la materia penal, pero aumenta el riesgo de impunidad si la cuantía resulta muy elevada, en un ámbito en el que desde la creación del delito especial han dejado básicamente de imponerse condenas por este delito. La experiencia en estos años, debería haber aconsejado no elevar aún más el importe de la cuantía incluida en el tipo, ya que supone dar un paso más hacia la impunidad penal de dichas conductas, alguna de las cuales, por ejemplo, los fraudes que se refieren a la cuota obrera previamente deducida, merecen un especial reproche se dejan de ingresar cantidades previamente detraídas de los salarios abonados a los trabajadores.

La falta de un delito especial de fraude contra la Seguridad Social por disfrute indebido de prestaciones, ha supuesto que las conductas con trascendencia penal se reconduzcan a los delitos comunes, significativamente el de estafa. El Tribunal Supremo había iniciado una trayectoria tendente a equilibrar la consideración penal de los ataques contra el patrimonio de la Seguridad Social, entendiendo que el fraude de prestaciones de desempleo era subsumible en el artículo 308 del Código Penal, haciendo uso de la interpretación amplia de subvenciones que hace el artículo 81 de la LGP, sin distinguir entre prestaciones contributivas y no contributivas, lo que inauguraba un espacio en el que, a nuestro juicio, cabían el resto de las prestaciones contributivas del sistema de Seguridad Social. El artículo 81 de la LGP ha sido derogado por la Ley General de Subvenciones que excluye del concepto de subvención, que nos ofrece su artículo 2, las prestaciones contributivas y no contributivas del sistema de la Seguridad Social, lo que sin duda va a impedir al Tribunal Supremo ahondar en dicha interpretación. De este modo, la falta de un delito especial de fraude en prestaciones va a determinar que las conductas de los ciudadanos que disfruten indebidamente de prestaciones defraudando a la Seguridad Social merezcan un mayor reproche que si el fraude lo cometen los sujetos obligados al pago de las cotizaciones al sistema de Seguridad Social, de tal modo que, dada la cuantía establecida en estos últimos casos como elemento objetivo del tipo, están prácticamente despenalizadas las conductas de fraude a la Seguridad Social, por elusión de pago de cotizaciones, obtención indebida de devoluciones o disfrute de deducciones; mientras que merecen para el legislador un mayor reproche las conductas de fraude a la Seguridad Social consistentes en disfrute indebido de prestaciones, que se reconducirán de ordinario al tipo de la estafa.

El artículo 41 de la Constitución, no ha supuesto la supresión del sistema contributivo de la Seguridad Social, de tal modo que aún se mantiene, tal y como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional, una cierta correspondencia entre cotización y prestación. Sobre esta base, pese a admitir que la cuota pueda considerarse un recurso de naturaleza tributaria, no deja de ser deseable que se considere de modo conjunto como bien jurídico protegido el patrimonio de la Seguridad Social en sus aspectos activo y pasivo. De tal manera que se recupere el equilibrio entre el reproche que merecen las conductas fraudulentas en uno y otro ámbito, mediante el establecimiento en ambos supuestos de un delito especial, en el que la cuantía que se establezca como elemento del tipo objetivo tome en consideración la realidad del fraude a la Seguridad Social al margen de los parámetros utilizados en el fraude fiscal, de tal modo que la cuantía que pueda establecerse permita perseguir penalmente las conductas más graves sin suponer una práctica despenalización del fraude en esta materia.