

# La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal (\*)

JOSÉ MANUEL VALLE MUÑIZ

Catedrático de Derecho penal. Universidad de Lleida

**SUMARIO:** I. Introducción. II. Presupuestos justificadores de la intervención penal. 1. El objeto jurídico de tutela. 2. La cobertura en el ámbito administrativo sancionador: La Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre Infracciones y Sanciones de Orden Social. 3. La ausencia de tipificación expresa y la respuesta jurisprudencial. III. El nuevo delito contra el patrimonio de la Seguridad Social. 1. Las conductas punibles. 1.1. La elusión del pago de las cuotas de Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta. Diferentes supuestos: 1.1.1. El incumplimiento empresarial del deber de ingresar la cuota obrera. 1.1.2. La elusión del pago de las cotizaciones empresariales y conceptos de recaudación conjunta. 1.2. La obtención indebida de devoluciones de las cuotas ya ingresadas. 1.3. El disfrute indebido de deducciones por cualquier concepto. 2. Los requisitos típicos esenciales para la punibilidad. 2.1. La exigencia de una conducta «fraudulenta» como elemento objetivo del tipo. 2.2. La necesidad de que el perjuicio económico irrogado a la Tesorería de la Seguridad Social exceda de 15 millones de pesetas. 2.3. El dolo y el ánimo defraudatorio como exigencias del tipo subjetivo.

---

(\*) El estudio se enmarca en una investigación de mayor calado que, deseablemente, deberá fraguar en la posterior publicación de una monografía. La novedad que ha supuesto en nuestra legislación penal la tipificación del fraude empresarial a la Seguridad Social, por mor de la LO 6/1995, de 29 de junio, así como su permanencia de forma prácticamente inalterada en el nuevo Código Penal, aprobado por LO 10/1995, de 23 de noviembre, pudieran hacer comprensible la publicidad de estas páginas. Se entenderá también por ello, la imposibilidad de abordar ahora de forma exhaustiva todas las cuestiones que afectan al delito que nos ocupa. Para un momento posterior se han dejado las relativas a autoría y participación, *iter criminis*, problemas concursales, específicas circunstancias agravantes y regularización de la deuda como excusa absolutoria, entre otras.

## I. INTRODUCCIÓN

La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, modifica de manera sustancial los delitos contra la Hacienda Pública recogidos en el Título VI del Libro II de nuestro Código penal. A su vez, esta disposición normativa, estableciendo un claro paralelismo con los delitos fiscales, crea el nuevo artículo 349 bis CP, criminalizando de esta forma determinados comportamientos defraudatorios contra el Patrimonio de la Seguridad Social (1). Objeto de este trabajo será exclusivamente el estudio de este nuevo delito que viene a satisfacer, desde luego, una constante y reiterada demanda doctrinal y jurisprudencial (2). Con todo y con ello, el análisis que se vertirá en estas páginas no podrá sustraerse a las notas de provisionalidad y, vaya por delante el reconocimiento, de cierta superficialidad.

Lo anterior debe entenderse, no sólo en el sentido de que el autor no esté dispuesto a infringir conscientemente las más elementales normas de cuidado que deben presidir la tarea del intérprete, en materia ayuna de pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales. Antes bien, sería más cierto entender que se trata de abordar una primera aproximación a unas figuras penales hasta hace bien poco inexistentes. Buscar el sentido, fijar el contenido y acotar el alcance de la ley es tarea, a mi juicio, irrenunciable en un primer momento de vigencia de la misma.

---

(1) Como es sabido, la LO 10/1995, de 23 de noviembre, aprobó el Nuevo Código Penal. El delito contra la Seguridad Social se recoge, de forma prácticamente idéntica, en el art. 307 de su Texto. Dado que el Nuevo Código Penal está sometido a una «vacatio legis» de seis meses, y teniendo en cuenta, además, la importancia a efectos de sucesión de leyes penales, se ha optado por citar siempre los dos artículos que recogen las conductas punibles que nos ocupan, el art. 349 bis del todavía hoy vigente Código penal (CP) y el art. 307 del Nuevo Código penal (NCP).

(2) Con respecto a la anterior regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, producto de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, ya denunciaba la necesidad de tipificación expresa, PÉREZ ROYO, F., «*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*», Madrid, 1986, pp. 86 y ss.: «...la fundamental laguna de punibilidad es la referida a la Seguridad Social. (...) Se trata de una laguna importante y que tiene la suficiente entidad como para justificar la necesidad de una reforma legislativa que incluyera expresamente el tratamiento jurídico-penal de la defraudación a la Seguridad Social». Un desarrollo completo, decididamente a favor de la criminalización, con propuestas de *lege ferenda* en VICENTE MARTÍNEZ, R., «*Delitos contra la Seguridad Social*», Barcelona, 1991; id. «*Protección penal del trabajo y de la Seguridad Social*», en «*Estudios de Derecho penal económico*», editado por Arroyo Zapatero y Klaus Tiedemann, Universidad de Castilla-La Mancha, 1994, pp. 75 y ss., especialmente, pp. 101 y ss. Por lo que respecta a la demanda de nuestra jurisprudencia bastará con observar, como más adelante haremos, la debilidad dogmática de determinados argumentos jurídicos que se vierten para poder ofrecer una respuesta penal a determinados fraudes a la Seguridad Social, esencialmente, a través del tipo de la apropiación indebida. No cabe duda, que la resistencia de nuestro ordenamiento penal a la tipificación de delitos económicos tiene en su haber, además de la intolerable desprotección de bienes jurídicos fundamentales, el cercenamiento del principio de legalidad, convirtiendo las máximas de taxatividad y certeza en atributos típicos ornamentales.

Es obvio, que la irrupción de la intervención penal en el sistema jurídico de tutela de los intereses cobijados bajo el funcionamiento institucional de la Seguridad Social, como, por otra parte, en cualquier otro supuesto, debe asentarse sobre presupuestos valorativos que doten de un sólido andamiaje a la decisión del legislador. La identificación de un bien jurídico de contornos precisos y la selección de aquellas conductas cuyo grado de ofensividad las hace acreedoras de una respuesta penal, se presenta como exigencia mínima del proceso de criminalización. Asimismo, no debe olvidarse que nos encontramos ante un sector de actividad socio-económica de un Estado moderno que aparece disciplinado por sus propias reglas de funcionamiento legal e institucional. El derecho penal no sólo debe cumplir la máxima de la subsidiaria intervención, sino que debe partir de las coordenadas ya asentadas que reglamentan el sistema de obtención de recursos y cobertura de las situaciones de necesidad que caracterizan al sistema español de la Seguridad Social (3).

Sobre buena parte de las cuestiones apuntadas versarán las primeras páginas de este trabajo. No es el momento, por tanto, de adelantar conclusiones precipitadas. Sin embargo, y con todas las reservas precisas, sí parece oportuno pergeñar las decisiones político-criminales básicas que se desprenden de la opción legislativa elegida:

a) Sistemáticamente, se regula el delito contra la Seguridad Social en el seno de 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* (4); 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 al 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 cotiza-

---

(3) La necesidad de una coordinación con las reglas de funcionamiento extrapenales, cuando se trata de tutelar bienes jurídicos que cuentan con un «...modelo legal e institucional de gobierno y control...», es destacada por MORALES PRATS, F., «*Técnicas de tutela penal de los intereses difusos*», en Cuadernos de Derecho Judicial («Intereses difusos y Derecho penal»), ed. Consejo General del Poder Judicial, 1995, pp. 75 y ss.

(4) A juicio de algún autor, la similitud con los delitos contra la Hacienda Pública podría justificar una técnica criminalizadora semejante, mas no su segregación de los delitos contra los intereses de los trabajadores. En este sentido, TERRADILLOS BASOCO, J., «*Derecho penal de la empresa*», Madrid, 1995, p. 131.

ciones legalmente preceptivas. 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 alguna*, al menos por el delito recogido en el art. 307 NCP, *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 parece ser 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.

Son muchas, pues, las cuestiones que deben ser analizadas. Esta introducción sólo tenía por finalidad acotar de alguna manera los contornos por los que debe discurrir, a mi juicio, la labor del intérprete.

## II. PRESUPUESTOS JUSTIFICADORES DE LA INTERVENCIÓN PENAL

### 1. El objeto jurídico de tutela

«...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». En estos términos justifica la Exposición de motivos de la LO 6/1995, de 29 de junio, la introducción del nuevo artículo 349 bis CP.

No parece preciso, por lo menos en este contexto, proceder a un desarrollo del sistema institucional de Seguridad Social vigente en nuestro país. Fácilmente imaginable será, sin duda, hacerse una idea de la importancia de las funciones que, en un Estado social de Derecho, despliega la institución: elemento básico de solidaridad entre los ciudadanos mediante la redistribución de la riqueza, valuarte y garantía de la lucha por mantener las condiciones necesarias para que la dignidad del ser humano se convierta en algo tangible, mediante la cobertura de las condiciones de necesidad. En fin, es difícil imaginar elemento alguno más importante en la política social de un Estado moderno. En la medida en que la viabilidad del sistema depende, lógicamente, del nivel de recursos disponible, no puede extrañar que se pretenda intensificar el calado de la tutela jurídica a su patrimonio.

Sin embargo, y dados los altos niveles de exigencia a que debe responder la decisión criminalizadora, empezando por el ineludible principio de proporcionalidad que, por cierto, no sólo condiciona la legitimidad de la propia decisión, sino también la configuración precisa de los presupuestos de la punibilidad, parece oportuno no eludir la descripción del encuadramiento constitucional del sistema de Seguridad Social.

Pues bien, será entre «los principios rectores de la política social y económica», recogidos en el Capítulo III, del Título I de nuestra Constitución, donde encontraremos el reconocimiento explícito del sistema. Así, el art. 41 CE afirma: «Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres». (5) Parece haber acuerdo en que el diseño constitucional descansa sobre dos niveles de protección. Uno de marcado carácter público que alcanza tanto a las prestaciones contributivas, en función de la cotización previa, cuanto a las prestaciones no contributivas, para quienes carecen del derecho a las contributivas y se encuentran en situación de necesidad; y otro, al que se hace referencia en el propio art. 41 CE afirmando que «...la asistencia y prestaciones complementarias serán libres» (6).

A pesar de que nuestro sistema se basa todavía en alto grado en un carácter contributivo, esto es, en hacer depender el nivel de prestación de la previa cotización individual satisfecha, es sumamente interesante observar la evolución de la Seguridad Social hacia su configuración como «función del Estado» (7), con todo lo que ello supone en orden a

(5) Resalta la importancia del precepto, TIEDEMANN, K., «Lecciones de Derecho penal económico (comunitario, español, alemán)», Barcelona, 1993, pp. 133 y ss.: «Una diferencia importante con la situación jurídica alemana radica en que la más joven Constitución española erige en mandato a los poderes públicos la defensa de la Seguridad Social (art. 41) y la seguridad en el trabajo (art. 40 párrafo 2). Se trata de bienes jurídicos constitucionales para cuya efectiva protección se deberá definir constitucionalmente y de manera imprescindible una medida criminal o al menos penal administrativa». Por otro lado, además del transcrito art. 41 CE, deben tenerse en cuenta los arts. 43 CE («Se reconoce el derecho a la protección de la salud ... a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios.») y 50 CE («Los poderes públicos garantizarán, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad.»).

(6) En este sentido, ALONSO OLEA/TORTUERO PLAZA, «Instituciones de Seguridad Social», décimocuarta edición, Madrid, 1995, p. 49. Lo que no supone una mutación del carácter público del sistema, como se detiene en observar la STC 37/1994, de 10 de febrero: «El carácter público del sistema de Seguridad Social no queda cuestionado por (...) fórmulas de gestión o responsabilidad privadas».

(7) Tal y como se recoge en la STC 37/1994, FJ 3.º: «La Constitución ha recogido y consagrado en su artículo 41 la evolución que han experimentado los sistemas contemporáneos de Seguridad Social, de tal suerte que la protección de los ciudadanos ante situaciones de necesidad se concibe como «una función del Estado», rompiéndose en buena parte la correspondencia prestación-cotización propia del seguro privado, superada por la dinámica de la función protectora de titularidad estatal (SSTC 103/1983, FJ 3.º; 65/1987, FJ 17.º, entre otras)».

desentrañar la naturaleza jurídica de las relaciones que se establecen entre los agentes interesados. De manera esquemática, mas sólidamente apoyada en la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, se puede afirmar:

a) Nos encontramos ante un *régimen legal* de prestaciones, con marcadas diferencias respecto al régimen contractual (8). Son notas características, las de *universalidad, obligatoriedad y uniformidad*. A su vez, ello permite su sometimiento a claros límites: respeto al principio de igualdad, la prohibición de la arbitrariedad y el derecho a la asistencia y prestaciones sociales suficientes para casos de necesidad (9).

b) La posible correspondencia entre prestación y cotización se aleja considerablemente de la derivada de una relación contractual, entre otras cosas porque no existe una propia relación dual entre asegurado y empresa aseguradora. La existencia de *aportaciones del empresario y del propio Estado determinantes para la cuantía de la prestación* así lo demuestra (10).

c) La naturaleza jurídica de la cuota se aproxima claramente al concepto de *tributo* (11).

En definitiva, todo ello viene a poner de manifiesto que las relaciones que establece el sistema de Seguridad Social trascienden los intereses particulares de los sujetos implicados. Pues, no se trata sólo de tutelar el cumplimiento de expectativas derivadas del establecimiento previo de una relación bilateral. Antes bien, nos encontramos ante una institución nuclear en la política social del Estado. Los ataques a la Seguridad Social dañan la capacidad del Estado para hacer frente a las contingencias de necesidad existentes. Además, condicionan la posibilidad de proceder a una intervención en la política económica tendente a la creación de empleo, esencialmente.

(8) *STC 65/1987, FJ 17.º*: «El carácter público y la finalidad constitucionalmente reconocida del sistema de la Seguridad Social supone que éste se configure como un régimen legal, en el que tanto las aportaciones de los afiliados, como las prestaciones a dispensar, sus niveles y condiciones, vienen determinados, no por un acuerdo de voluntades, sino por reglas que se integran en el ordenamiento jurídico y que están sujetas a las modificaciones que el legislador introduzca».

(9) En estos términos, *STC 134/1987, FJ 4.º*.

(10) En estos términos, *STC 97/1990, FJ 4.º*.

(11) Así, *STC 39/1992, FJ 6.º*: «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 abundante la jurisprudencia constitucional que niega a la cuota de cotización la cualidad de «prima de seguro» de la que se derive necesariamente el derecho a la prestación o pueda dejar de pagarse caso de inexistencia de ésta (*SSTC 103/1983, 65/1987, 127/1987 y 189/1987*)».

De esta forma, deberá admitirse que el bien jurídico merecedor de tutela no se ciñe a los intereses patrimoniales del Instituto. El patrimonio de la Seguridad Social, está destinado a cumplir determinados fines que lo caracterizan y diferencian claramente de otro patrimonio. Por ello, el *telos* del arsenal de disposiciones normativas que velan por el correcto funcionamiento de las relaciones de seguridad social, en el orden laboral y administrativo, va mucho más allá de la mera tutela de su haber patrimonial.

Sin embargo, aun partiendo de la bondad de todo lo expuesto, todavía no se ha dicho nada sobre los específicos contornos del objeto jurídico de tutela de los concretos tipos penales (12). Pensar que el Derecho penal podría tutelar, con sus rudos instrumentos, las funciones macro-sociales y económicas desplegadas por el sistema de Seguridad Social, no es más que un sueño quijotesco. No cabe duda, que la *ratio legis* de la intervención penal debe dirigirse, coordinadamente con el resto de la regulación jurídica, a alcanzar los fines pergeñados. Para ello, sin embargo, debe incidir sobre una parcela concreta y claramente delimitada de actuación. Proyectando sus imperativos hacia la tutela de aquellos intereses que se presentan como esenciales para el funcionamiento del sistema. Las conductas lesivas se generan en el propio entramado del sistema. No se trata, por tanto, de dinamitar, mediante una intervención penal indiscriminada, los cimientos sobre los que se asienta la participación de los agentes sociales en el sistema de cobertura estatal existente. La criminalización debe partir de las reglas de funcionamiento preestablecidas en la normativa reguladora extrapenal, procurando tender puentes, esencialmente, a la optimización de los mecanismos de obtención de recursos.

Desde luego, existen otras opciones político-criminales. No faltarán opiniones que entiendan que el Derecho penal ha sido llamado nada menos que para sacar a la Seguridad Social de su estado pre-agónico. Y, en consecuencia, enderezar los mecanismos penales para proceder a una tutela de todas las funciones macroeconómicas que debe desplegar la Institución. De este modo, el bien jurídico protegido debería, probablemente, albergar todas las funciones sociales y económicas características de los instrumentos recaudatorios y financieros de la Seguridad Social: sólo el Derecho penal permitirá una recaudación plena y justa, sólo el derecho penal garantiza una óptima política financiera de gasto, mediante la amenaza de sanción sobre cualquier conducta que suponga

---

(12) Que los intereses ínsitos en las relaciones de Seguridad Social dignos de protección excedan claramente a los de índole patrimonial es algo más que evidente. Con ello, sin embargo, no se está diciendo que el Derecho penal deba ocuparse de su tutela, ni tampoco que no pueda optar por proteger exclusivamente los de naturaleza patrimonial. Como es sabido, la adjetivización «penal» del bien jurídico impone altos niveles de exigencia en su configuración, derivados no sólo de principios de justicia (proporcionalidad), sino también de la utilidad y practicabilidad de la intervención penal.

el cuestionamiento de la concreta afectación a fines de los recursos públicos (13). En fin, todo ello puede ser tan legítimo como lo anterior, e incluso contar con mayor número de adhesiones, siempre y cuando se mantenga en el plano de la especulación. Lo que no parece de recibo, es partir de una determinada opción criminalizadora y someter a los términos legales a una interpretación voluntarista —y, claro está, interesada—

---

(13) A mi juicio, todo ello es producto de una «maximización» de la capacidad explicativa y de rendimiento del concepto de bien jurídico, en la interpretación de los tipos de la parte especial del Derecho penal. Evidentemente, en detrimento de otras referencias valorativas que permiten mantener un escenario garantista en la intervención penal. Cuando el legislador decide tipificar una determinada conducta resuelve un primer conflicto valorativo, que le llevará a trazar una línea —deseablemente tajante— entre los comportamientos penalmente irrelevantes y aquéllos que muestran un merecimiento de sanción penal. Para ello, cobra especial importancia, obviamente, la envergadura del bien jurídico elegido, pues todo proceso inculpativo lesiona a su vez intereses del más alto rango: Que el sistema de Seguridad Social o que la Hacienda Pública, como bienes jurídicos a tutelar penalmente, superan con holgura el filtro de la proporcionalidad queda fuera de duda. Y, sin embargo, la concreta tipificación de las conductas que pudieran atacarlos todavía debe responder a otros parámetros de justicia, utilidad y practicabilidad de la intervención. Se debe decidir, todavía, si lo punible será sólo lo doloso o también lo imprudente, si la consumación delictiva exige un resultado de peligro o uno de lesión, si son posibles las formas imperfectas de ejecución, si sólo con medios determinados es posible realizar la conducta o es posible cualquier medio de ataque imaginable, etc. Todo ello, perfila también el real alcance de los tipos penales y es una muestra palpable del verdadero interés protegido. En otros términos, cuando sólo es admisible la forma dolosa, cuando el medio comisivo se identifica con una conducta fraudulenta, cuando la consumación típica exige un detrimento patrimonial en las arcas públicas, cuando se condiciona la punibilidad a la existencia de un perjuicio superior a 15 millones de pesetas, no cabe duda que se está pensando en un objeto jurídico de tutela claro y preciso. Personalmente, no me cabe ninguna duda de que bajo la institución del «tributo» —en el ámbito de las relaciones con la Hacienda Pública— o de la «cuota» de la Seguridad social, subyacen una serie de intereses o funciones de la mayor importancia (financiera, de justicia, político-económica, etc.). Y en cambio, sinceramente, no creo que los arts. 305 y ss. NCP sean tan ambiciosos en su paraguas protector. De otra opinión, con referencia a los delitos contra la Hacienda Pública, GRACIA MARTÍN, L., «*Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario (Las "funciones del tributo" como bien jurídico)*», en *Actualidad Penal*, n.º 10, 1994, pp. 183 y ss.; este autor pretende integrar en el bien jurídico protegido todas las funciones que despliega el tributo, no sólo las inmediatamente recaudatorias o de gasto, sino también las referentes a la justicia contributiva y la determinada política económica y social del sistema tributario. Lo que entonces no parece suficientemente explicado en su argumentación es el por qué el tipo se contrae solamente a conductas dolosas, exige un comportamiento fraudulento, con el más que probable elemento subjetivo correspondiente, se condiciona la consumación típica a la causación de un perjuicio patrimonial de 15 millones de pesetas, etc. Cuestiones, sobre las que el autor citado o no se detiene, o reconoce abiertamente la posible incongruencia (p. 214, cuando considera que debería buscarse otro criterio que el de la cuantía fija y determinada para condicionar la punibilidad). Por otro lado, y enlazando con el principio de esta ya excesivamente extensa nota, el rendimiento en la elaboración dogmática de estos tipos penales que el autor parece extraer es más bien escaso. Pues, afirmar que en la figura de la defraudación tributaria (art. 349 CP) coexisten dos tipos de lo injusto diferentes, el de elusión del pago de tributos y el de obtención indebida de beneficios fiscales (más correctamente, disfrute indebido de beneficios fiscales) (v. p. 212), y que nos encontramos ante delitos especiales (v. p. 215), se puede sostener, evidentemente, desde configuraciones alternativas del bien jurídico protegido.

acorde con los postulados preestablecidos que, sin duda, se entenderán como irrenunciables. En otros términos, la búsqueda del bien jurídico protegido no puede prescindir de las concretas conductas típicas incriminadas. O si se quiere, de la decisión del legislador sobre el contenido y alcance de la criminalización.

Veámos pues los términos legales del art. 349 bis CP: «Las penas señaladas en el número 1 del artículo 349 de este código serán aplicables al que, por acción u omisión dolosa, defraudare 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» (14).

Es evidente que el peso de la prohibición penal gravita en torno al cumplimiento de los deberes legales de cotización. Como es sabido, las fuentes que alimentan el patrimonio de la Seguridad Social discurren por cauces diversos. No obstante, la más importante, sin duda, la constituyen las cotizaciones de toda índole a que están obligados legalmente trabajadores y empresarios (cuota obrera, cuota empresarial, cuotas de desempleo; fondo de garantía salarial y formación profesional, esencialmente) (15). En una primera aproximación, podría afirmarse que el bien jurídico tutelado es el patrimonio de la Seguridad Social. Y, sin embargo ello sería no sólo insuficiente, sino que también incorrecto. Por lo menos, si se quiere identificar u homologar a cualquier otro tipo de patrimonio, como conjunto de bienes y derechos de contenido económico.

---

(14) El art. 307 NCP mantiene inalterada la definición de las conductas punibles. Si bien, no hace mención al carácter doloso de las conductas por ser innecesario a partir del sistema de incriminación específica de la imprudencia que alberga (vid. *Infra*), y modifica la pena privativa de libertad (que no la de multa que se mantiene en la del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada), fijándola en prisión de uno a cuatro años.

(15) Para los amantes de las cifras, y con carácter aproximativo por ser datos correspondientes al ejercicio económico de 1994, se puede desvelar que el Presupuesto de la Seguridad Social ascendió a 9,96 billones de pesetas (un 7,7 % más que el año anterior). Las cotizaciones sociales se estiman en 6.409.526 millones de pesetas, lo que representa sobre el total de recursos financieros de la Seguridad Social el 64,3 %, con la siguiente distribución por Regímenes: un 79,14 % corresponde al Régimen General, un 9,70 % al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, un 4,33 % a los demás Regímenes Especiales y un 6,83 % a Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales. Las transferencias del Estado, INEM y otros organismos financian el 30,7 % del presupuesto y completan la financiación otros ingresos, que suponen el 5 % del total o casi un 70 % de este concepto está constituido por un préstamo sin interés procedente del Estado) (Véase, editado por el Instituto de Estudios Fiscales y elaborado por la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, el «Informe sobre el Fraude en España», Madrid, 1995, pp. 214 y ss.).

Por lo pronto, un correcto entendimiento exige no olvidar que el presupuesto de la Seguridad Social se integra en los presupuestos generales del Estado (16). Que se trata, por tanto, de recursos de titularidad pública; que las deficiencias presupuestarias se deben cubrir, como de hecho así ocurre, con cargo al Erario público (17), como no podía ser de otro modo, a partir de la caracterización constitucional del sistema como «función del Estado» (18); que las aportaciones de empresarios y trabajadores presentan las características de universalidad, obligatoriedad y uniformidad, acercándose claramente al concepto de tributo (19). Todo ello impone, cuando menos, si se quiere seguir hablando de patrimonio como objeto de tutela penal, una configuración especial del mismo (20).

Pero es que además, no se ha querido tutelar penalmente al patrimonio en su conjunto. Esencialmente, porque son muchas las conductas lesivas para el mismo que no entrarían en el ámbito de los tipos del art. 307 NCP, optándose en algunos casos por su plasmación como infracciones administrativas, y en otros por la aplicación de diversos preceptos penales. Piénsese, por ejemplo, en determinadas insolvencias provocadas, o en determinados fraudes en el ámbito farmacéutico-sanitario, donde habrá que acudir, probablemente, a los tipos de alzamiento de

---

(16) Vid. art. 89.1 de la Ley General de la Seguridad Social, y Título VIII («De los presupuestos, de la intervención y de la contabilidad de la Seguridad Social») de la Ley General Presupuestaria (vid., también, la OM de 16 de mayo de 1994, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos de la Seguridad Social para 1995). Lo que no obsta a que el Patrimonio de la Seguridad Social mantenga su diferenciación con el del Estado, tal y como recoge el art. 5.º de la LGP: «...Las cuotas, bienes, derechos, acciones y recursos de cualquier otro género de la Seguridad Social constituyen un patrimonio único afecto a sus fines, distinto del Patrimonio del Estado».

(17) Vid. nota anterior.

(18) Además de las referencias a la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional más arriba indicadas, obsérvese la redacción del art. 2.º de la Ley General de la Seguridad Social: «El Estado, por medio de la Seguridad Social, garantiza a las personas comprendidas en el campo de aplicación de ésta, por realizar una actividad profesional o por cumplir los requisitos exigidos en la modalidad no contributiva, así como a los familiares o asimilados que tuvieran a su cargo, la protección adecuada frente a las contingencias y en las situaciones que se contemplan en esta Ley».

(19) Vid. arts. 12 y ss. de la LGSS.

(20) Como ya dedujo con referencia a la PANCP de 1983, BUENO ARÚS, F., «La protección penal del trabajador en la Propuesta de Anteproyecto del Nuevo Código Penal de 1983 (I)», en *Actualidad Laboral*, n.º 12, 1986, p. 588: «...el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Seguridad Social, que se integra en los Presupuestos Generales del Estado, y, por lo tanto, los delitos de referencia (...) están por su naturaleza más próximos a los «delitos contra la Hacienda Pública» que a los delitos que pretenden proteger los derechos de los trabajadores».

bienes, delitos laborales, estafa, etc. (21).

Asimismo, tampoco parece que haya habido interés en tutelar penalmente el patrimonio de la Seguridad Social cuando las fuentes de peligro provengan de fraudes cometidos en su función prestacional. Es importante subrayar, por ello, la atipicidad de las conductas fraudulentas realizadas por los destinatarios del sistema de prestaciones, esencialmente, las de desempleo (22) y las de incapacidad laboral transitoria (23).

En definitiva, los tipos penales van encaminados a proteger la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social, si bien

(21) A juicio de MUÑOZ CONDE, F., «*Derecho Penal. Parte Especial*», 10.<sup>a</sup> ed., Valencia, 1995, p. 879: «Esta conclusión provisional provoca alguna perplejidad, pues precisamente son las conductas no directamente incluidas en el art. 349 bis, las que más se dan en la práctica y, al mismo tiempo, las que más dificultades plantean de calificación típica». No obstante, el juicio crítico del profesor de Sevilla parece asentarse en la consideración de que tanto la apropiación empresarial de la cuota obrera, cuanto los fraudes en materia de afiliación y/o alta de trabajadores, no se encontrarían entre las modalidades prohibidas en el art. 349 bis CP. Lo que, a mi juicio, no puede ser compartido. Dejando para más adelante el estudio pormenorizado de las diferentes modalidades típicas, sí puede adelantarse, no obstante, lo siguiente: por lo que respecta a la apropiación empresarial de la cuota obrera, los términos legales no sólo no impiden, sino que posibilitan su perfecta inclusión en la descripción típica (el tipo se refiere al que «por acción u omisión dolosa, defraudare a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta...», es decir, de la Seguridad Social, no del empresario como sujeto obligado); por otro lado, los fraudes en materia de afiliación y/o alta de trabajadores no sólo entran de lleno en la materia prohibida, sino que la exigencia típica de fraude va a convertir a estos supuestos en nucleares. Pues, el mero impago de la deuda a la Seguridad Social será insuficiente para afirmar la relevancia penal de las conductas, exigiéndose una ocultación total o parcial a la Tesorería General de la Seguridad Social de las cotizaciones debidas, para lo que se presenta como medio idóneo la ausencia de realización de los actos de encuadramiento preceptivos (Inscripción, altas y bajas). A mi juicio, por tanto, la falta de inscripción de la empresa, o la ocultación de altas o bajas de trabajadores son conductas punibles por el tipo del art. 349 bis CP (307 NCP), pues supondrán un daño patrimonial a la Seguridad Social, que no tendrá forma de exigir el pago de las cotizaciones debidas, en la medida en que se ha ocultado la existencia de los hechos que fundamentan su nacimiento y cuantía. Otra cosa es, que, como también creo y expondré en su momento, estas conductas cumplan a la vez otros tipos penales. Normalmente, existirá también un fraude a la Hacienda Pública y un daño a los derechos de los trabajadores; ello, lógicamente deberá ser solventado mediante la correspondiente aplicación de las normas que rigen los concursos de delitos.

(22) Acertadamente, MUÑOZ CONDE, Ob. cit., p. 880.

(23) Si bien el trabajador destinatario de estas prestaciones no podrá realizar directamente el delito del art. 307 NCP, sería posible, a mi juicio, que el fraude con relevancia penal lo realice el empresario, bien por apreciarse una elusión parcial o total de las cuotas, bien en la modalidad de disfrute indebido de deducciones. Como reconoce el citado «*Informe sobre el Fraude en España*», p. 223: «En el Sistema de la Seguridad Social la empresa está obligada a colaborar en la gestión de ciertas prestaciones (ILT y desempleo parcial). Dicha colaboración consiste en que el empresario paga al trabajador la cuantía que le corresponda y compensa su importe, descontándolo en los seguros sociales del mes siguiente. El fraude en la materia consiste en la aplicación indebida, o en mayor cuantía, de estas prestaciones de pago delegado para disminuir el importe de la liquidación de cuotas».

proyectada exclusivamente a la obtención de recursos derivada de la obligación legal de cotización impuesta a empresarios y trabajadores (24). Otras fuentes de financiación ajenas a la satisfacción de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta, no cuentan con el paraguas protector del art. 307 NCP.

Tan sólo, cabría plantear algunas dudas sobre el objeto de tutela en el tipo del disfrute indebido de deducciones. La tentación de realizar un paralelismo en la interpretación de estas conductas con las incriminadas en el art. 308 NCP («fraude o malversación de subvenciones públicas») es notable. La modalidad será analizada en el momento oportuno, mas será preciso ahora destacar alguna peculiaridad que nos ayude a definir el interés protegido. A mi juicio, y a pesar de que indudablemente nos encontramos ante comportamientos que inciden en la función de gasto desplegada por el patrimonio de la Seguridad Social, que a través del sistema de deducciones y bonificaciones en las cuotas empresariales persigue determinados fines de política económica y de empleo (promoción del empleo juvenil, empleo para trabajadores mayores de 45 años y en situación de paro estructural prolongado, minusválidos, etc. ...), no parece que el legislador tuviera por meta inmediata la tutela de lo que algunos denominarían «función de gasto o financiera» del patrimonio de la Seguridad Social. Y ello por lo siguiente:

a) el tipo no se encamina a salvaguardar las condiciones y requisitos que harían merecedora la deducción, tal y como expresamente se recoge en la modalidad del n.º 1 del art. 308 NCP (25).

---

(24) Especialmente explícita es la *Exposición de Motivos de la LO 6/1995, de 29 de junio*, por la que se introduce el nuevo artículo 349 bis CP: «Mas la elusión en el pago de las cuotas de la Seguridad Social, dentro de los delitos económicos, constituye un específico delito contra el patrimonio de la misma caracterizado, frente a otras modalidades de actuación contra este patrimonio, porque tutela de manera singular la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social cuando se la deja en situación de desconocimiento de la existencia de los hechos que fundamentan el nacimiento y la cuantía de la deuda para con la Seguridad Social, bien sea de la totalidad 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».

(25) Lo que hubiera sido coherente si se pretendiera tutelar la función de gasto del patrimonio de la Seguridad Social. Así, la propuesta criminalizadora de VICENTE MARTÍNEZ, «*Protección penal...*», cit., p. 107: «...la obtención fraudulenta de bonificaciones o reducciones en las cuotas de Seguridad Social debe contemplar, a su vez, dos modalidades de conducta: la obtención de la bonificación o reducción mediante falseamiento de las condiciones requeridas y obtención mediante ocultamiento de las condiciones que la hubieren impedido». Si bien, la autora citada realiza un paralelismo con el delito de fraude de subvenciones del art. 350 CP que pudiera ser innecesario, e incluso perturbador, dadas las diferencias esenciales en los mecanismos de otorgamiento de subvenciones públicas, por un lado, y de deducciones y bonificaciones en el orden laboral, por otro.

b) Antes bien, la mención genérica al disfrute indebido de deducciones parece prestar mayor atención a la disminución de recursos que ello provocaría para las arcas de la Seguridad Social. Téngase en cuenta, que la genérica expresión legal «deducciones por cualquier concepto», podría incluso incluir aquellos supuestos de colaboración empresarial con la Seguridad Social, en que el empresario abona determinadas cuantías al trabajador en concepto de prestación asistencial (vgr. por incapacidad laboral transitoria y desempleo parcial.) y, más tarde, se deduce de las cuotas a ingresar con posterioridad la cantidad satisfecha (26).

c) En ningún momento aparece como merecedora de sanción penal, la alteración o frustración de los fines para los que fueron destinadas las aportaciones económicas en forma de deducciones o bonificaciones, verdadero núcleo de un injusto que tuviera por finalidad proteger el perfil financiero de determinado patrimonio público, como efectivamente recoge el n.º 2 del art. 308 NCP (27).

---

(26) En puridad, el supuesto ejemplificado en el texto sería un caso de «compensación» y no de «deducción». En efecto, tanto el *Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social (RD 1.637/1995, de 6 de octubre)*, cuanto la *Orden de 8 de abril de 1992*, distinguen entre «deducción» y «compensación» a realizar en los documentos de cotización. De esta forma, el art. 77 RGR y 84 de la Orden citada, reservan el concepto de «compensación» para los supuestos de cantidades abonadas por los sujetos responsables como consecuencia de su colaboración obligatoria en la gestión de la Seguridad Social; y el de «deducción» para referirse a bonificaciones o reducciones en las cuotas por cualquier concepto. Desde luego, el régimen legal establecido para compensar o deducir en la cuota debida es análogo, exigiéndose, esencialmente, en todo caso la presentación de los documentos de cotización en el plazo reglamentario. No obstante, si se entiende que la rigidez del principio de legalidad penal impide la asimilación entre «compensación» y «deducción», los supuestos de compensación por las prestaciones satisfechas en régimen de colaboración obligatoria, siempre y cuando cumplan los requisitos típicos claro está, deberían ser incriminados como casos de elusión parcial o total de las cuotas debidas. (En el momento de escribir estas líneas existen algunos problemas para determinar con absoluta certeza la normativa aplicable. En efecto, el *RD 1.637/1995, de 6 de octubre, aprueba el nuevo Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social*. Lógicamente, a su vez, se deroga el anterior, aprobado por *RD 1.517/1991, de 11 de octubre*. Los problemas surgen con la vigencia de la *OM de 8 de abril de 1992*, que desarrollaba el derogado Reglamento General de Recaudación. El vigente Reglamento General de Recaudación aún no ha sido objeto de desarrollo, por lo que parece que deberá seguir aplicándose la Orden Ministerial citada en todo lo que no contradiga al nuevo Reglamento General de Recaudación. Lo que puede asentarse en una interpretación a «sensu contrario» de la disposición derogatoria única del RGRSS de 1995; donde se afirma que quedan derogadas «...las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo dispuesto en el Reglamento que por este Real Decreto se aprueba».)

(27) Vid. VICENTE MARTÍNEZ, ob. cit., p. 107: «...el disfrute ilícito de bonificaciones o reducciones en las cuotas de Seguridad Social, aparece con posterioridad a la obtención. Una vez obtenida lícitamente la bonificación o reducción el beneficiario de la misma incumple las condiciones a que la concesión venía afectada».

d) Lo coherente, por tanto, a mi juicio, no es realizar un paralelismo con otras figuras penales protectoras del sistema de subvenciones públicas, viendo así en los tipos del art. 307 NCP lo que desde luego no se expresa. Más acertado y respetuoso con el principio de legalidad, independientemente del juicio que nos merezca la opción del legislador penal, será proceder a una interpretación estricta de la conducta reseñada y, entonces, entender que la prohibición penal va dirigida a mantener el nivel de recaudación legalmente establecido.

En conclusión, el art. 307 NCP recoge determinados tipos de injusto encaminados a proteger el sistema de obtención de recursos a través de la recaudación de las cotizaciones empresariales y obreras legalmente debidas de la Seguridad Social. El énfasis en la tutela de la correcta recaudación de cotizaciones, puede verse en la configuración del tipo como de resultado material, exigiendo un detrimento patrimonial de la Seguridad Social en cuantía no inferior a 15 millones de pesetas. Además, no parece responder a otra lógica que la de optimización en la obtención de recursos, la introducción de la, tan prematuramente cuestionada, excusa absolutoria de regularización voluntaria y espontánea de la deuda previamente contraída con la Seguridad Social.

## **2. La cobertura en el ámbito administrativo sancionador: especialmente la Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre Infracciones y Sanciones de Orden Social**

Son varias las razones por las cuales parece preciso realizar, cuando menos, una pequeña incursión por la cobertura jurídico-administrativa que nuestro ordenamiento dispensa al sistema de Seguridad Social. En primer lugar, la vigencia del principio de subsidiariedad penal debería bloquear cualquier iniciativa criminalizadora sin antes agotar todos los mecanismos de protección, sin duda, menos gravosos. No se trata, por tanto, de cubrir las lagunas de protección administrativa mediante el Derecho penal, lo cual no sólo suele suponer un salto en el vacío, sino que normalmente se revelará como una huida hacia el derecho penal inoperante y, en algunos casos, carente de legitimación. Antes bien, deberá partirse del sistema de infracciones y sanciones administrativas, por una parte para homogeneizar los fines esenciales de la tutela, y por otra para salvaguardar el principio de no contradicción valorativa entre las diferentes ramas del ordenamiento jurídico. La eficacia preventiva de la amenaza penal está condicionada a una previa labor de selección de las conductas que pudieran merecer sanción de esa naturaleza, de forma que el delito previsto en el art. 307 NCP muestre un injusto claramente asentado en la especial capacidad lesiva de los comportamientos allí recogidos.

Por otra parte, y en un segundo nivel de análisis, la interpretación correcta del contenido y alcance de los elementos típicos no puede prescindir de la previa fijación de los contornos de las infracciones administrativas. Como tendremos ocasión de observar, son varios los factores que individualizan cualitativamente lo injusto penal, más allá de la mera apelación cuantitativa a la valoración económica (necesariamente superior a 15 millones de pesetas) del perjuicio irrogado al patrimonio de la Seguridad Social.

A las infracciones laborales dedica su Título IV el Estatuto de los trabajadores (28). Si bien, por lo que respecta al sistema de Seguridad Social la norma administrativa básica es, sin duda, la Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre infracciones y sanciones de orden social (LISOS). Se cuenta así con un texto único que agrupa al catálogo de infracciones y sanciones en el orden social (29). Ciertamente, más allá de los concretos problemas técnicos que pudieran apreciarse, esta ley supone un esfuerzo considerable en la labor de someter esta específica parcela del derecho administrativo sancionador a los principios básicos derivados del art. 25.1 de la Constitución española: legalidad, taxatividad, *non bis in idem*, etc. (30).

Así, siquiera en el nivel de las disposiciones generales cabe apreciar el reconocimiento explícito del principio de legalidad en su art. 1.º: «1. Constituyen infracciones administrativas en el orden social las acciones u omisiones de los distintos sujetos responsables tipificadas y

---

(28) Según Texto Refundido aprobado por RDL 1/1995, de 24 de marzo.

(29) La necesaria armonización es resaltada por su Exposición de Motivos: «En el Derecho agrupado bajo la rúbrica genérica de lo Social la normativa sancionatoria venía dispersa en numerosas disposiciones, la mayoría reglamentarias, aprobadas por Decreto o simple Orden Ministerial cuya vigencia se mantiene en principio por considerarse válidas con arreglo al sistema de producción de normas del ordenamiento jurídico preconstitucional. Por el contrario, el Real Decreto 2.347/1985, de 4 de diciembre, que desarrollaba el artículo 57 del Estatuto de los Trabajadores, fue declarado nulo por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de noviembre de 1986, por estimarlo contrario a los principios constitucionales de legalidad y tipicidad, como norma postconstitucional que incumplía el artículo 25.1 de la Constitución. Se plantea, pues, la necesidad de promulgar una norma con rango de ley que desarrolle las infracciones y sanciones administrativas en el orden laboral...». No obstante, promulgadas con posterioridad, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Ley 10/1994, de 19 de mayo, sobre Medidas urgentes de Fomento de la Ocupación, la Ley 11/1994, de 19 de mayo, que modifica la LISOS, y la Ley 14/1994, de 1 de junio, por la que se regulan las empresas de trabajo temporal (especialmente, sobre infracciones y sanciones, arts. 18 y ss.), y el RD 4/1995, de 13 de enero, que la desarrolla. Sobre el calado de la reforma en materia de infracciones y sanciones, véase, DOLZ LAGO, M.J., «Cambios introducidos en materia de infracciones y sanciones en el orden social por la reforma laboral de 1994», en *Tribuna Social*, n.º 53, mayo, 1995, pp. 28 y ss.

(30) Véase, GARCÍA BLASCO, J., «Infracciones y sanciones en materia laboral. Un comentario de la Ley 8/1988, de 7 de abril», Madrid, 1989; en especial, sobre las que afectan a la Seguridad Social, Vid. GARCÍA BLASCO, «El régimen jurídico de las infracciones y sanciones en materia de Seguridad Social», en *Revista de Seguridad Social*, n.º 40, 1988, pp. 41 y ss.

sancionadas en la presente Ley». De la misma forma que la salvaguarda de la prohibición de doble incriminación, administrativa y penal. La vigencia del principio «non bis in idem» queda reflejada en su art. 3.º: «1. En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito, 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. 2. De no haberse estimado la existencia de delito la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. (...)».

Resultaría prolijo y tedioso, amén de excesivamente pretencioso por mi parte, desarrollar todo el sistema de infracciones y sanciones en el orden social. La exposición se ceñirá, en consecuencia, a las relativas a Seguridad Social y, en menor medida, a empleo y prestaciones por desempleo. Con todo, se estrechará más el objeto de estudio y tan sólo merecerán atención las infracciones directamente relacionadas con la materia de prohibición penal (31).

a) *Infracciones derivadas de defectos en los «actos de encuadramiento».*

La relación jurídica de Seguridad Social nace con la perfección de los actos de encuadramiento: inscripción de la empresa, afiliación y alta de trabajadores. Los empresarios, como requisito previo e indispensable a la iniciación de sus actividades, solicitarán su inscripción en el Régimen General de la Seguridad Social (art. 99 LGSS). Una vez inscrito, deberá solicitar la afiliación al sistema de la Seguridad Social de los trabajadores que ingresen a su servicio, así como a comunicar dicho ingreso y, en su caso, el cese en la empresa de tales trabajadores para que

---

(31) En general, la LISOS 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 afectados en su caso, perjuicio causado, cantidad defraudada, como circunstancias que puedan atenuar o agravar la infracción cometida.» (art. 36.1). De conformidad con lo anterior, «...las faltas leves se sancionarán con multa, en su grado mínimo de 5.000 a 10.000 pesetas; en su grado medio, de 10.001 a 25.000 pesetas, y en su grado máximo, de 25.001 a 50.000 pesetas. Las faltas graves se sancionarán con multa, en su grado mínimo, de 50.001 a 100.000 pesetas; en su grado medio, de 100.001 a 250.000 pesetas, y en su grado máximo, de 250.001 a 500.000 pesetas. Las faltas muy graves se sancionarán con multa, en su grado mínimo, de 500.001 a 2.000.000 de pesetas, en su grado medio, de 2.000.001 a 8.000.000 de pesetas; y en su grado máximo, de 8.000.001 a 15.000.000 de pesetas.» (art. 37).

sean dados, respectivamente, de alta y de baja en el Régimen General (art. 100.1 LGSS). Esto es, dado que la afiliación es un acto «único» y válido para toda la vida del trabajador (art. 12 LGSS), la afiliación inicial del trabajador implica su alta, en otro caso, tratándose de trabajador afiliado, deberá dársele de alta, es decir, deberá comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social el ingreso a su servicio.

Pues bien, los defectos en los actos de encuadramiento constituirán infracción grave, por mor de lo establecido en el art. 14.1.1 y 1.2 de la LISOS. En concreto, son infracciones graves: «Iniciar su actividad sin haber solicitado su inscripción en la Seguridad Social, no comunicar la apertura y cese de actividad de los centros de trabajo a efectos de su identificación, y las variaciones de datos u otras obligaciones establecidas reglamentariamente en materia de inscripción de empresas e identificación de centros de trabajo» (art. 14.1.1); y «No solicitar, en tiempo y forma, la afiliación inicial, así como no comunicar en iguales términos el alta de cada trabajador que ingresa a su servicio» (art. 14.1.2.).

Es evidente que la tipificación descrita está dirigida a sancionar, esencialmente, el fraude consistente en la omisión del empresario de dar el alta de sus trabajadores por cuenta ajena. Cabrían todos los supuestos imaginables, desde el más grave de falta de inscripción de la propia empresa, hasta los más leves de las altas y bajas sucesivas de trabajadores que permanecen en activo en la empresa sin solución de continuidad, para eludir algunos días de cotización, así como el supuesto en que se omite el alta en el Régimen de Seguridad Social aplicable pero se curse en otro distinto más beneficioso.

Desde luego, el sistema de infracciones administrativas por defectos en los actos de encuadramiento no es, precisamente, ejemplo de acatamiento del principio de proporcionalidad. El necesario equilibrio, en términos de justicia, entre la intensidad del ilícito y la gravedad de la sanción brilla por su ausencia; y ello, tanto por defecto como por exceso. Calificar tan sólo como infracción grave —con una sanción máxima, por tanto, de 500.000 pesetas— casos de economía sumergida (falta de inscripción de la empresa) resulta poco menos que ridículo. Piénsese que la capacidad lesiva de estos casos es enorme, tanto en lo que puede suponer de violación de los derechos de los trabajadores legalmente reconocidos, cuanto como medio de ocultación de los hechos que generan la obligación de cotizar y, por tanto, como instrumento idóneo para defraudar a la Tesorería General de la Seguridad Social (32). Por otro lado,

---

(32) Prueba de ello, es que ambos supuestos podrían alcanzar relevancia jurídico-penal, bien como delito contra la libertad y seguridad de los trabajadores del art. 311 NCP; bien como delito contra el patrimonio de la Seguridad Social del art. 307 NCP, cuando no por ambos a la vez. Sin contar, además, que estas situaciones de ocultación son la antesala de la comisión de otros delitos, como los referentes a la Hacienda Pública, o a situaciones de insolvencia en fraude de acreedores (esto es, alzamiento de bienes, quiebra fraudulenta, etc.).

y ahora en sentido contrario, equiparar a lo anterior meros defectos de tiempo y forma en la inscripción de empresa, o afiliación o altas y bajas de trabajadores deviene un despropósito (33).

b) *Infracciones derivadas de la falta de cotización.*

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 (34).

El empresario es sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar e ingresará las aportaciones propias y las de sus trabajadores, en su totalidad (35). De forma que descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectiva 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 (36).

Las cuotas de la Seguridad Social y demás conceptos que se recauden conjuntamente con aquéllas se ingresarán dentro del mes siguiente al que corresponda su devengo (art. 74 RGRSS). Los sujetos responsables del pago de las cuotas deberán presentar, ineludiblemente, el documento o documentos de cotización, aunque no ingresen las cuotas correspondientes (art. 76 RGRSS).

(33) Muestra de lo dicho en el texto sería, indudablemente, la infracción «grave» recogida en el art. 14.1.3.: «No disponer en el centro de trabajo o no llevar en orden o al día el Libro de Matrícula de Personal o, en su caso, el sistema de documentación cuya utilización hubiera sido autorizada para sustituir dicho libro».

(34) Véase, art. 103 LGSS; sobre bases y tipos de cotización deberá consultarse la normativa contenida en la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (arts. 105 y ss.), y la Orden de 18 de enero de 1995, por la que se desarrollan las normas de cotización a la Seguridad Social, desempleo, Fondo de Garantía Salarial, y formación profesional, contenidas en la Ley de Presupuestos citada.

(35) Véase, art. 104 LGSS; además del obligado al pago, responden del pago de las deudas a la Seguridad Social, según los casos, los responsables solidarios, los responsables subsidiarios y los sucesores «mortis causa» de los sujetos obligados y demás responsables, salvo que lo sean a beneficio de inventario, tal y como se prevé en los arts. 8 y ss. del Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social (aprobado por RD 1.637/1995, de 6 de octubre). Huelga decir que estas cláusulas extensivas de la responsabilidad son únicamente válidas en el orden social y administrativo, pues en ningún caso podrían ser compatibles con el principio de responsabilidad personal por el hecho cometido que informa a la normativa penal.

(36) Véase, art. 104.2 LGSS.

La regulación vigente, por tanto, otorga notoria importancia a la presentación de los documentos de cotización, sin duda para proceder a un control administrativo del importe de las deudas y otros datos allí reseñados (37). Así, el porcentaje de recargo por mora derivado de la falta de pago en período voluntario, es incrementado en el supuesto de no presentación de los documentos de cotización (38). Además, la posibilidad de proceder a la deducción y compensación en las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta de determinadas cantidades reconocidas, se condiciona a la presentación en plazo reglamentario de los documentos de cotización (39). Finalmente, la LISOS, en su art. 14.1.4, considera infracción grave: «No presentar, dentro del plazo reglamentario y para su sellado, los documentos de cotización cuando no se ingresen en tiempo las cuotas de la Seguridad Social, ni se haya solicitado aplazamiento de pago (40)».

Lógicamente, y dando un paso más en la tutela jurídica del Patrimonio de la Seguridad Social, el impago de las cuotas constituye también infracción administrativa. Si bien, mientras el impago de las cuotas empresariales y conceptos de recaudación conjunta da lugar a una infracción grave, la apropiación empresarial de las cuotas retenidas a sus trabajadores configura una infracción muy grave. En efecto, constituye infracción grave, según el art. 14.1.5 de la LISOS: «No ingresar, en la forma y plazo procedente, 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, claro está, a los documentos de cotización)». La naturaleza de la infracción será de muy

---

(37) Como señalan ALONSO OLEA/TORTUERO PLAZA, «Instituciones...», cit., p. 423.

(38) Véanse, arts. 78 y 79 RGRSS. Vid., también, las reformas introducidas por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de orden Social; y el estudio sobre la misma que realiza MAGALLON ORTIN, M., «Modificaciones en materia de recaudación en el Sistema de Seguridad Social (Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social)», en Tribuna Social, n.º 53, mayo de 1995, pp. 43 y ss.

(39) Véase, art. 76 RGRSS.

(40) Sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago, véanse arts. 40 y ss. RGRSS. Tal y como prescribe el art. 41 RGRSS: «1. Podrán ser objeto de aplazamiento las deudas por cuotas de la Seguridad Social o recargos sobre las mismas, así como aquellas otras deudas con la Seguridad Social cuyo objeto lo constituyan recursos que no tengan la naturaleza jurídica de cuotas. Salvo que la ley disponga lo contrario, los aplazamientos no podrán comprender las cuotas correspondientes a las contingencias de accidente de trabajo y enfermedad profesional ni la aportación de los trabajadores correspondiente a las cuotas aplazadas, relativas a trabajadores por cuenta ajena o asimilados, incluidos en el campo de aplicación de los Regímenes del Sistema de la Seguridad Social. 2. A efectos de aplazamiento se consideran asimiladas a cuotas de la Seguridad Social las de desempleo, formación profesional, Fondo de Garantía Salarial y cuantos recursos se recauden conjuntamente con las cuotas de la Seguridad Social.»

grave, tal y como dispone el art. 15.2 de la LISOS, cuando consista en «...retener indebidamente, no ingresándola dentro del plazo, la parte de cuota de Seguridad Social descontada a sus trabajadores o efectuar descuentos, no ingresándolos, superiores a los legalmente establecidos».

Aún cuando evidentes, no me resisto a señalar las notas diferenciadoras de ambas infracciones:

a) El impago de cuotas empresariales parece configurarse como una modalidad de «elusión». Esto es, impago de la deuda por ocultación de los hechos que dieron lugar a su nacimiento o que impedirían la correcta determinación de la cuantía. Consecuencia, a mi juicio, de la exigencia añadida al impago de la no presentación de los documentos de cotización. A diferencia del no ingreso de la cuota obrera retenida, que merece sanción por el mero incumplimiento de la obligación legal que atañe al empresario.

b) El impago de las cuotas empresariales, no obstante, no deventrará infracción administrativa si obedece a «una situación extraordinaria de la empresa». Dicho elemento negativo de la descripción típica no aparece recogido en el supuesto que tiene por objeto la cuota obrera retenida. La falta de mención expresa de esta especie de estado de necesidad, si bien no lo impedirá totalmente, dificultará su apreciación. Tan sólo a través del cuestionamiento de la presencia de todos los elementos de la infracción podría tener eficacia, esto es, por ejemplo, si la situación de necesidad permitiera afirmar que en realidad no se han producido las retenciones de la cuota obrera, sencillamente, porque la liquidez de la empresa sólo alcanzaba a cubrir el neto de los salarios.

c) Finalmente, y esto va referido tan sólo a la infracción muy grave del art. 15.2 de la LISOS, el precepto recoge dos supuestos claramente diversos. Por una parte, tipifica el incumplimiento del deber legal del empresario de ingresar en la Tesorería General de la Seguridad Social el importe retenido o descontado en concepto de cuota obrera. Por otra, sanciona la directa apropiación de cantidades pertenecientes a sus trabajadores mediante el mecanismo de efectuar descuentos superiores a los legalmente establecidos.

### c) *Infracciones en materia de obtención indebida de deducciones.*

La política de fomento del empleo puede verse seriamente dañada por la obtención fraudulenta o indebida de los recursos destinados a tal fin por la Administración. Por ello, La ley de infracciones y sanciones de orden social tipifica como infracciones muy graves, tanto el disfrute indebido de deducciones, subvenciones o ayudas, cuanto la malversación de los recursos obtenidos por aquellos conceptos. En concreto, el art. 28.3 dispone: «Obtener o disfrutar indebidamente de exenciones, bonificaciones o reducciones en las cuotas de la Seguridad Social, subvenciones,

u otras ayudas de fomento del empleo y formación profesional ocupacional, establecidas para las distintas modalidades de contratación o programas de apoyo a la creación de empleo». Y su n.º 4 reza: «La no aplicación o las desviaciones en la aplicación de las ayudas de fomento del empleo, bonificaciones o subvenciones a la contratación laboral, así como a la formación profesional ocupacional concedidas, financiadas o garantizadas, en todo o en parte, por el Estado» (41).

Por otra parte, con carácter genérico, el art. 15.6 de la LISOS considera infracción muy grave: «Efectuar declaraciones o consignar datos falsos o inexactos en los documentos de cotización que ocasionen deducciones fraudulentas en las cuotas a satisfacer a la Seguridad Social».

Probablemente, en el ámbito administrativo debería optarse por la aplicación de uno u otro precepto en función tanto de la naturaleza específica de la deducción, bonificación, subvención o ayuda indebidamente obtenida o disfrutada, cuanto sobre la base del diferente momento operativo del sistema de concesión de deducciones que se ve atacado por el comportamiento sancionado. En cualquier caso, tendremos ocasión de detenemos en el sistema de deducciones, bonificaciones u otras reducciones en las cuotas de la Seguridad Social cuando abordemos el estudio específico de las diversas modalidades típicas recogidas en el art. 307 NCP.

### **3. La ausencia de tipificación penal expresa y la respuesta jurisprudencial.**

El hecho de que nuestro Código penal no contemplara 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 merecedoras de sanción penal la realización de determinadas conductas que pudieran lesionarlo o, cuando menos, someterlo a un índice de peligro intolerable. Un estudio de la jurisprudencia encaminada a cubrir la laguna legal apuntada, parece necesario para cerrar el capítulo dedicado a los presupuestos justificadores de la intervención penal. Y ello, no sólo para demostrar algo que a estas alturas ya debería resultar evidente, esto es, la insuficiencia de los tipos penales existentes hasta la reforma de 1995 para proteger el patrimonio, función recaudatoria o sistema de obtención de recursos de la Seguridad Social, o más concretamente, de la Tesorería General de la Seguridad Social. Debe confesarse que el análisis de nuestra jurisprudencia oculta pretensiones algo más ambiciosas.

---

(41) Véase el art. 45 de la LISOS, sobre la aplicación de sanciones accesorias a los empresarios por estas infracciones.

En efecto, 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 art. 499 bis y el delito de apropiación indebida del art. 535. Mientras que el primero venía a incriminar, entre otros supuestos, las maniobras empresariales tendentes 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» (inscripción de empresa y afiliación, alta y baja de trabajadores); el delito patrimonial, en cambio, encuentra su ámbito de aplicación en el castigo del incumplimiento empresarial del deber legal de ingresar la cuota obrera de Seguridad Social previamente descontada del salario del trabajador. Pues bien, a dos órdenes diversos pertenecen los interrogantes que se intentarán dilucidar con el análisis jurisprudencial anunciado: 1.º 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 art. 349 bis CP (art. 307 NCP)?, o bien, ¿existirá todavía un ámbito de aplicación del art. 499 bis CP (art. 311 NCP), 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?, e incluso, ¿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? 2.º Por otra parte, la elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social como conducta típica incriminada en el art. 349 bis CP (art. 307 NCP), ¿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 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?

En definitiva, la actuación de nuestros Tribunales ha venido tutelando parcialmente intereses patrimoniales de la Seguridad Social. Sólo el

estudio de sus resoluciones nos dará idea del alcance de la tarea realizada y, lo que es más importante, permitirá asentar una hermenéutica de los nuevos tipos penales incardinada en la realidad en que deberán ser aplicados.

Comencemos, por tanto, con la aplicación jurisprudencial de los delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo. Como es sabido, el art. 499 bis CP es producto de la reforma operada por la Ley de 15 de noviembre de 1971 (42). Se pretendía, si hemos de aceptar la bondad de lo reflejado en su Exposición de Motivos, «...la protección penal de las condiciones de trabajo, seguridad social y estabilidad en el empleo frente a las defraudaciones de que, con frecuencia, son objeto los trabajadores...». El precepto que nos ocupa contempla diversas modalidades típicas: a) imposición de condiciones ilegales de trabajo (n.º 1.º); b) alteración de las condiciones de trabajo legales o convenidas (n.º 2.º); c) tráfico ilegal de mano de obra (inciso primero del n.º 3.º); d) migraciones fraudulentas (inciso segundo del n.º 3.º); y e) crisis empresariales fraudulentas (43).

Principalmente, nuestra jurisprudencia ha venido aplicando el núm. 1.º del art. 499 bis CP para castigar los supuestos de falta de inscripción de empresa y afiliación o alta de trabajadores:

---

(42) El texto del art. 499 bis CP es el siguiente: «Será castigado con pena de arresto mayor y multa de 100.000 a 2.000.000 de pesetas:

1.º El que usando de maquinaciones o procedimientos maliciosos imponga a los trabajadores a su servicio condiciones laborales o de seguridad social que perjudiquen los derechos que tengan reconocidos por disposiciones legales o convenios colectivos sindicales.

2.º El que por cesión de mano de obra, simulación de contrato, sustitución o falseamiento de empresa o de cualquier otra forma maliciosa suprima o restrinja los beneficios de la estabilidad en el empleo y demás condiciones de trabajo reconocidas a los trabajadores por disposiciones legales.

3.º El que trafique de cualquier manera ilegal con la mano de obra o intervenga en migraciones laborales fraudulentas; aunque de ello no se derive perjuicio para el trabajador.

El que en caso de crisis de una empresa hiciere ineficaces maliciosamente los derechos de los trabajadores incurrirá en las penas previstas en el art. 519 de este Código.

Cuando los hechos previstos en los números anteriores fueren realizados por personas jurídicas se impondrá la pena señalada a los administradores o encargados del servicio que los hubieren cometido o que, conociéndolos y pudiendo hacerlo, no hubieren adoptado medidas para remediarlos. En su caso procederá la responsabilidad civil subsidiaria de la empresa.» Téngase en cuenta la nueva regulación de los delitos contra los derechos de los trabajadores prevista en los arts. 311 a 318 del NCP.

(43) Vid. *STS de 14 de marzo de 1985 (R.J. 1.647)*. Desde un primer momento, nuestra jurisprudencia configura estas infracciones como delitos de explotación, identificando globalmente el bien jurídico tutelado con «...la seguridad jurídica del trabajador en el mantenimiento del empleo y demás condiciones de trabajo». Véanse, las *SsTS de 13 de junio de 1975 (R.J. 2.867)*; *24 de febrero, 23 de marzo y 13 de abril de 1976 (R.J. 776, 1.256 y 1.624)*; *20 de mayo y 28 de junio de 1977 (R.J. 2.375 y 2.965)*; *22 de junio de 1979 (R.J. 2.762)*; *2 de febrero y 30 de abril de 1980 (R.J. 429 y 1.510)*; *18 de mayo de 1981 (R.J. 2.235)* y *15 de octubre de 1982 (R.J. 5.639)*.

«En el núm. 1.º del art. 499 bis del Código penal, se plasma la primera figura, a la que se puede denominar, “Imposición de condiciones ilegales de trabajo” cuyo sujeto activo es el empresario individual o colectivo, y el pasivo, el trabajador por cuenta ajena, la dinámica comisiva, el imponer, a los dichos operarios, coactivamente, o mediante maquinaciones, engaño, artificio, impostura, falacia, mendacidad o cualquier otro procedimiento malicioso, condiciones laborales o de seguridad social inconvenientes o perjudiciales, y el resultado apetecido, la burla o elusión de los derechos reconocidos a los trabajadores en disposiciones legales o convenios colectivos...» (*STS de 16 de noviembre de 1987; RJ. 8.520*).

«Con abuso malicioso de la situación laboral existente, de todos conocida, relativa a la abundancia de jóvenes que carecen de un puesto de trabajo, el procesado contrató al menor sin darle de alta en la Seguridad Social teniéndole en esta situación más de un año. Esto por sí solo constituye el delito del art. 499 bis 1.º del Código Penal, pues supone la imposición al trabajador de unas condiciones laborales perjudiciales en los derechos que la legislación social le reconoce. Así lo entendió la Sentencia de esta Sala de *25 de enero de 1984 (RJ. 410)*, y otra de *26 de mayo de 1982 (RJ. 2.724)* estimó que cometía este delito quien afilió a tres empleados en un régimen de Seguridad Social distinto del que correspondía y que concedía menores derechos.» (*STS de 15 de marzo de 1990; RJ. 2.489*).

«...maquinaciones o procedimientos maliciosos. Cualquiera que sea el alcance de estos conceptos utilizados en la Ley en abstracto, lo cierto es que la imposición mediante engaño de una prestación de servicios sin derecho a seguridad social debe ser considerada un procedimiento malicioso, aunque, es preciso subrayar, este engaño no se debe confundir con el de la estafa. Por el contrario, se refiere al engaño dirigido a hacer creer, al que presta servicios, que cuenta con una protección social de la que en verdad carece, privándolo de esta manera de los derechos sociales que le acuerdan las leyes y que, de otra manera, hubiera podido adquirir por sí mismo.» (*STS de 12 de abril de 1991; RJ. 2.489*).

Si bien, no faltan fallos que incardinan tales supuestos en el núm. 2.º del precepto:

«...el recurrente, como empresario en el ramo de la construcción, contrató verbalmente, como albañiles, a varios súbditos marroquíes, de los que, al menos, uno de ellos, carecía de permiso de trabajo, y no los afilió a la Seguridad Social, lo que le permitió despedirlos, también verbalmente, después de varios meses de trabajar a su servicio. El comportamiento típico, previsto en el número 2.º del artículo cuya aplicación se denuncia, consiste en suprimir o restringir por cualquier forma maliciosa la estabilidad en el empleo y demás condiciones de trabajo legalmente reconocidas. Es, pues, la seguridad y estabilidad en el trabajo el bien jurídico protegido que inquestionablemente se vulnera cuando el empresario somete a varios trabajadores a su servicio a una ausencia casi total de derechos laborales y de la seguridad

social, aprovechándose de su anómala situación en España, creando una relación laboral clandestina, procediendo a despedirlos cuando lo ha tenido por conveniente, en forma verbal, como verbal fue su contratación, prescindiendo de darles de alta en la Seguridad Social, impidiéndoles acceder a las correspondientes prestaciones de seguridad.» (STS de 28 de septiembre de 1992).

Varias son las cuestiones que interesa subrayar. En primer lugar, como afirma ARROYO ZAPATERO: «Lo que se castiga es la imposición de condiciones de trabajo o de seguridad social infringiendo las disposiciones legales, o la vulneración de lo dispuesto por el Estado en orden al mercado laboral general» (44). Lo que implica que el bien jurídico protegido debe configurarse en torno a «...las condiciones mínimas de vida profesional de los trabajadores por cuenta ajena» (45), o, en palabras de BAYLOS/TERRADILLOS: «...los derechos del trabajador derivados de las condiciones mínimas generales de trabajo» (46). Parece, pues, reinar acuerdo en doctrina y jurisprudencia en que, de uno u otro modo, asistimos a la tutela de un bien jurídico «...que gira en torno a los derechos propios nacidos de la relación laboral (condiciones de trabajo, sindicación, seguridad social, etc.)» (47). Podrá cuestionarse, y en verdad se ha hecho seriamente (48), la eficacia del precepto penal para proteger los

---

(44) ARROYO ZAPATERO, L., «Los delitos contra los derechos de los trabajadores», en Revista Española de Derecho del Trabajo, n.º 15, 1983, p. 357.

(45) ARROYO ZAPATERO, «Los delitos contra los derechos...», cit., p. 358.

(46) BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., «Derecho penal del trabajo», Madrid, 1990, p. 69.

(47) CARBONELL/GONZÁLEZ, en VIVES ANTÓN y otros, «Derecho Penal. Parte Especial», Valencia, 1993, p. 788.

(48) Ciertamente, la doctrina penal parece compartir una valoración crítica severa de los delitos recogidos en el art. 499 bis CP, que, en términos generales, no han respondido a las demandas de tutela de los derechos del trabajador en sus relaciones laborales. Sin embargo, en el seno de este trabajo no procede detenerse en el estudio más profundo de las conductas típicas respectivas, ni siquiera en el de las más directamente relacionadas con los derechos de seguridad social; me permito indicar, por ello, al lector interesado una reseña parcial de los estudios especializados, amén de recomendar también, lógicamente, la lectura de los manuales al uso: QUINTERO OLIVARES, «Algunas consideraciones críticas sobre los delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo en la Reforma del Código penal de 15 de noviembre de 1971», en RJCAt, 1972, pp. 316 y ss.; SÁINZ CANTERO, «En torno a los delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo», Murcia, 1972; id. «Los delitos laborales cinco años después», en «Estudios penales I», Santiago de Compostela, 1977; BAJO FERNÁNDEZ, «Delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo. Consideraciones sobre modalidades de comisión, concurso y consumación», en CPC, n.º 6, 1978; MORILLAS CUEVA, «El problema de la calificación jurídico-penal del incumplimiento empresarial en materia de altas y cotización de la cuota obrera en la Seguridad Social», en Anuario de Estudios Sociales y Jurídicos, Escuela Social de Granada, vol. VIII-IX, 1979-1980; JOVE JANE/MORALES PRATS, «La protección penal del trabajo ante el debate legislativo», en Revista Técnico-Laboral, n.º 6, 1980, pp. 1 y ss.; GARCÍA MURCIA, «Los delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo y su aplicación jurisprudencial», en Revista Española de Derecho del Trabajo,

derechos irrenunciables que le son inherentes al trabajador inmerso en una relación laboral, mas no el dato de que es éste el único *telos* de la conminación penal.

En segundo lugar, y en consecuencia, el art. 499 bis (art. 311 NCP) seguirá siendo aplicable a los supuestos de economía sumergida (omisión de actos de encuadramiento), siempre y cuando pueda demostrarse el daño a los legítimos derechos de los trabajadores derivados de la relación jurídica de 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 art. 307 NCP (art. 349 bis CP), 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. Piénsese que, normalmente, estas conductas también podrían colmar las exigencias típicas de los delitos contra la Hacienda Pública, y nunca se ha entendido que razonablemente ello pudiera impedir la aplicación del art. 499 bis. En definitiva, y como no podía ser de otro modo, el Nuevo Código Penal de 1995 mantiene la incriminación de las conductas lesivas de los derechos de seguridad social pertenecientes al trabajador: «Serán castigados con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses: 1.º Los que, mediante engaño o abuso de situación de necesidad impongan a los trabajadores a su servicio condiciones laborales o de Seguridad Social que perjudiquen, supriman o restrinjan los derechos que tengan reconocidos por disposiciones legales, convenios colectivos o contrato individual» (art. 311.1.º NCP).

Todo lo cual significa también, por cierto, que el art. 499 bis no ha tutelado nunca los derechos patrimoniales de la Seguridad Social y, por tanto, la inclusión del delito recogido en el art. 307 NCP viene a cubrir una laguna legal acertada y reiteradamente denunciada.

---

n.º 8, oct-dic. 1981; ARROYO ZAPATERO, «*Los delitos contra los derechos...*», cit.; id. «*Derecho Penal del Trabajo*», Madrid, 1990; RODRÍGUEZ RAMOS, «*La protección del orbe laboral en el Proyecto de Código penal*», en *La Ley*, año II, n.º 205, 1981; AYALA GÓMEZ, «*Observaciones críticas sobre el delito social*», en RFDUCM, n.º 6, 1983, pp. 37 y ss.; BUENO ARÚS, «*La protección penal del trabajador...*», cit.; VICENTE MARTÍNEZ, «*Delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo*», en PJ, 1988; id. «*La protección penal del trabajo...*», cit.; BAYLOS/TERRADILLOS, «*Derecho penal del trabajo*», cit.; TERRADILLOS BASOCO, «*Los delitos laborales en el Anteproyecto de Código penal*», en «*Homenaje a Del Rosal*», 1993; id., «*Derecho penal de la empresa*», Madrid, 1995, pp. 95 y ss.; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, «*Crisis de una empresa y alzamiento laboral de bienes: a propósito del art. 499 bis, penúltimo párrafo, del CP*», en PJ, n.º 34, junio de 1994, pp. 321 y ss.; SANCHO CERDA, «*Algunas consideraciones sobre el artículo 499 bis del Código Penal*», en *Tribuna Social*, n.º 53, mayo de 1995, pp. 54 y ss.

Como se recordará, el patrimonio de la Seguridad Social ha venido siendo objeto de protección penal a través de una homogénea y constante línea jurisprudencial, que entendía aplicable al supuesto de no ingreso por el empresario de la cuota obrera en la Tesorería General de la Seguridad Social (con anterioridad, el órgano recaudador era el Instituto Nacional de Previsión) el delito de apropiación indebida. Ciertamente, a lo largo de casi tres décadas, e independientemente de su práctica unanimidad, la doctrina jurisprudencial no ha dejado de suscitar polémica. Probablemente, el fenómeno era inevitable y, desde luego, no aislado. Responde a la tensión dialéctica entre cambio social y necesidad de reforma penal.

En efecto, nos encontramos ante la utilización de un clásico delito patrimonial para colmar lo que se entienden por lagunas de punibilidad en el ámbito de la delincuencia económica. No es de extrañar, por tanto, que la punición de conductas que lesionan intereses económicos colectivos, en el sentido de generales o «difundidos», a través de un tipo penal pensado para la tutela de una parte integrante del patrimonio individual, encuentre escollos ya en el propio e insoslayable principio de legalidad penal. En otros términos, no parece exenta de dificultades la tarea de acomodar el incumplimiento de la obligación legal del empresario de, una vez detraída, ingresar la cuota obrera de la Seguridad Social, a la descripción típica contenida en el art. 535 del CP: «...apropiaren o distrajeren dinero, efectos o cualquier otra cosa mueble que hubieren recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos...». En cierto sentido, quizás por ello, la primera reacción de la jurisprudencia fue negar la tipicidad de la conducta, precisamente, por observarse la ausencia de los elementos típicos esenciales de la apropiación indebida: la «recepción» y la «apropiación» o «distracción» del dinero:

Las cantidades retenidas del salario del trabajador «...no formaron parte en ningún momento de otro patrimonio de donde salieron para serle entregadas a él —empresario— por título alguno que determinase *ab initio* su obligación de devolverlas a aquéllos a quienes se refería la retención, sino que constituían la porción correspondiente a sus obreros de los salarios de éstos (...) y su falta de ingreso no supone un incremento patrimonial de su haber de patrono, sino una infracción de sus deberes de contribuyente» (STS de 26 de marzo de 1955; RJ. 607).

Sin embargo, como es sabido, a partir de la STS de 30 de octubre de 1971 se impone la calificación diametralmente opuesta:

«...desde el momento en que el encargado pagaba el salario de sus productores, se producía un desplazamiento patrimonial de su importe, que se desintegraba del empresarial, para insertarse en el de los respectivos obreros, de tal forma que la retención que realizaba de parte

del salario por imperativo legal, para abono de la participación obrera en las cuotas de la Seguridad Social quedaba ya en su poder, no como propietario, sino en calidad de mero depositario que venía, también por ministerio de la ley, obligado a entregar lo retenido y depositarlo en el Instituto Nacional de Previsión» (*STS de 30 de octubre de 1971; RJ. 4.378*).

Nuestro Tribunal Supremo ya no variará su doctrina, todas y cada una de las ocasiones en que ha tenido oportunidad de pronunciarse ha mantenido la aplicabilidad del delito de apropiación indebida. No es menester, por tanto, reproducir aquí todas las resoluciones posteriores (49). Sí me parece interesante, sin embargo, transcribir cierta evolución jurisprudencial, tendente en todo caso a reafirmar la existencia de los elementos típicos del ilícito patrimonial. En este sentido, se ha pretendido dotar de un mayor calado a la argumentación jurídica; por una parte, afirmando la existencia de una real entrega y correlativa recepción del dinero, por otra, configurando el «título» idóneo que genera la obligación de devolver o entregar. Finalmente, no resultará ocioso señalar cierta inflexión jurisprudencial, en el sentido de negar el delito cuando la falta de ingreso de las cuotas obreras se deba a una ausencia absoluta de liquidez de la empresa:

«Que desde el mismo momento en el que se produce la retención de la parte del jornal correspondiente a la cuota de cotización del trabajador, el importe de ésta pasa a constituir un patrimonio separado, adscrito a un fin, o, en todo caso, constituye una parte integrante del patrimonio del trabajador avocada a ser integrada en el Instituto, por lo que, desde ese mismo momento, el empresario pasa a poseerla a título de depositario hasta el momento en que se efectúa el ingreso en el organismo a que está destinada, y, por consiguiente, posee la cuota de-  
traída en virtud de uno de los títulos posesorios expresa y nominalmente designados en el artículo 535 del CP, pero en todo caso, lo que no se puede discutir es, que posee en virtud de título que, al menos, se halla comprendido entre los innominados a los que abarca la fórmula genérica del propio artículo al referirse a los que produzcan obligación de entregar o devolver, sin que en absoluto se pueda admitir que constituya obstáculo para entenderlo así el hecho de que no hubiera mediado *amotio* o traslado material del numerario, pues basta la ad-

---

(49) En este sentido, véanse las *SsTS de 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. Una interesante recopilación de buena parte de las mismas puede verse en, MARTÍNEZ LUCAS, J. A.; «*El delito de apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social*», Valencia, 1995, pp. 63 y ss.

cepción ideal *ex iure domine*, ya que, como es claro, en nuestro Derecho, la *traditio* puede no ser material, hallándose admitidas la instrumental o simbólica y la convencional, bajo las dos modalidades de *brevi manus* y *constitutum possessorium*, cuyo último supuesto es el de autos, en el que el empresario ya se hallaba en posesión del dinero a título de dueño y en virtud de la retención se transforma el título posesorio ya que de poseedor a título de dueño pasa a ser poseedor de cosa ajena, pues en los dos indicados supuestos de *brevi manu* y *constitutum*, no hay desplazamiento material del *corpus possessionis*, sino que por un acto de voluntad o por disposición legal, cambia de signo el título en virtud del cual se posee, (...), siendo de observar que cuando se trate de dinero, dado el carácter de cosa fungible, la posesión, salvo excepciones, recae sobre un valor y no sobre cosa material concreta y tangible» (STS de 1 de marzo de 1980; RJ. 914).

«Ciertamente es que una reiteradísima doctrina jurisprudencial de esta Sala ha venido declarando que pueden residenciarse en el tipo delictivo de la apropiación indebida aquellos supuestos en que, producidas las retenciones correspondientes a pagos fiscales o de Seguridad Social no se haga efectivo su ingreso en los organismos correspondientes, con base (lo que ciertamente no parece compadecerse estrictamente con las exigencias de taxatividad de los tipos penales y de vedada analogía en contra del reo) en la estimación de que existe la figura jurídico-civil del «*constitutum possessorium*»; no es menos cierto que esta misma doctrina ha matizado su aparente generalidad al señalar que ello ocurre cuando «la efectiva continuidad de la relación laboral revela la efectiva disponibilidad de las cuotas» —S. de 7 de octubre de 1987 (RJ. 7.245)—, indicando que «exige para que se dé el delito de apropiación indebida, la efectiva disponibilidad de tales cuotas por el empresario en cuanto éste paga al obrero su salario, pero retiene una parte para darle el destino social o fiscal de que se trata, pues en tal caso puede decirse que la retención de la posesión, con correlativo traslado al trabajador de su cuota, es real y no ficticia, pero si la empresa perdió capacidad del pago debido a sus obreros, entonces no puede haber retención de lo que no podía entregarse y se estaría en una ficción jurídica o en una aplicación por analogía contraria a los postulados del derecho penal.» (STS de 15 de enero de 1991; RJ. 93; en idéntico sentido, SS. de 23 de junio de 1980, 7 de julio de 1984, 20 de diciembre de 1985, 1 de febrero de 1989, entre otras).

La doctrina, por su parte, se halla claramente dividida. Si bien, debe añadirse que se comparte la idea de que la solución óptima vendría de la mano de una reforma legislativa. En efecto, un sector de penalistas (más extendido entre los juristas ajenos a nuestra disciplina) no encuentra obstáculos insalvables a la calificación típica efectuada por nuestro Tribunal Supremo. Las razones que avalarían la bondad de los argumentos jurisprudenciales irían desde la necesidad de proceder a una interpretación

de los tipos penales acorde con la compleja realidad socioeconómica en que deben ser aplicados (50), hasta una llamada, con tintes de desesperación, a la intervención penal como mal menor, ante una situación que exigiría de forma irrenunciable las más graves sanciones de que dispone nuestro Ordenamiento Jurídico (51).

Por otro lado, no es menos evidente la existencia de un nutrido grupo de penalistas frontalmente en desacuerdo con la calificación típica a título de apropiación indebida. Las críticas se dirigen directamente a la línea de flotación de la exégesis jurisprudencial y, a mi juicio, ni han sido debidamente contestadas ni, desde luego, superadas.

De esta forma, se comienza por cuestionar la propia existencia de la «recepción» del dinero por parte del empresario. Desde una interpretación gramatical de los términos legales, se entiende que el tipo exige la recepción material de la cosa mueble o dinero. Su sustitución por una ficción jurídica, en el sentido de que cuando el empresario paga el salario y detrae la cuota obrera ésta es propiedad del trabajador y que tan sólo en calidad de depositario permanece en manos del empresario, amén de difícilmente explicable, roza la analogía prohibida (52). No se ve el momento en que el trabajador adquiere la titularidad y posesión del dinero, pues en ningún instante ha tenido disponibilidad sobre el mismo (53), y, por tanto, no se explica suficientemente cómo puede utilizarse la figura de entrega espiritualizada de la «constitutum possessorium». Especialmente acertada me parece la crítica de MARTÍNEZ PÉREZ, cuando denuncia la fragilidad de la argumentación jurisprudencial utilizando como ejemplo los supuestos de no punibilidad cuando se declara la absoluta insolvencia del empresario. En efecto, como hemos visto, nuestro

---

(50) Vid. ARROYO ZAPATERO, «Manual de Derecho penal del Trabajo», cit., pp. 52-53.

(51) Una encendida defensa de la aplicabilidad del delito patrimonial puede verse en VICENTE MARTÍNEZ, «Delitos contra...», cit., pp. 117 y ss.; llegando a afirmar en la p. 163: «No cabe duda de que en la conducta del empresario concurren los elementos indispensables para incluirla en el delito de apropiación indebida y que es mejor castigar al empresario como autor de un delito de apropiación indebida que dejar su conducta impune.» Evidentemente, los términos en que se expresa la autora que nos ocupa no pueden ser compartidos, pues nunca un Derecho penal sometido al principio de legalidad y regido por las máximas de mínima intervención y *última ratio* podría tolerar una intervención penal ajena a la letra de la ley. En honor a la verdad, debe reconocerse que el paso de los años parece haber atemperado la firmeza de las afirmaciones transcritas; véase, VICENTE MARTÍNEZ, «Protección penal del trabajo...», cit., p. 104; abogan también por la tipicidad a título de apropiación indebida, BAYLOS/TERRADILLOS, «Derecho penal del trabajo», cit., pp. 170 y ss.; excéptico, TERRADILLOS BASOCO, «Derecho penal de la empresa», cit., pp. 129 y ss.

(52) En este sentido, MARTÍNEZ PÉREZ, «Apropiación de la cuota obrera de la seguridad social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF», en Estudios Penales y Criminológicos, n.º IX, Santiago de Compostela, 1985, pp. 85 y ss.

(53) En este sentido, CASTIÑEIRA PALOU, «El impago a la Seguridad Social de las cuotas retenidas a los trabajadores como delito de apropiación indebida», ADPCP, 1985, p. 610.

Tribunal Supremo ha negado la existencia del delito cuando el empresario carece de medios de pago, pues no parece posible apropiarse de algo inexistente. Y, sin embargo, la solución es incoherente con la afirmación del delito en supuestos de solvencia. En otras palabras, si se utiliza la ficción jurídica para afirmar la recepción del dinero en los supuestos de liquidez de la empresa, y por tanto se dice que cuando el empresario paga el salario y detrae la cuota obrera de la Seguridad Social ésta pasa a ser propiedad del trabajador que la deposita en manos del empresario mediante la ficción contable reflejada en las hojas de salario, no veo razones para negar esa misma existencia «espiritual» del dinero en caso de insolvencia. También en este último caso se pagan los sueldos y «teóricamente» (tan «teóricamente» como en los casos de solvencia) se detrae y por tanto se recibe la cantidad correspondiente a la cuota obrera. En consecuencia, negar la tipicidad ante la ausencia de recursos económicos de la empresa tan sólo denota el reconocimiento de que el derecho penal debe operar sobre la realidad existente, y no sobre ficciones jurídicas. Y, por tanto, significa admitir que el dinero destinado a la Tesorería General de la Seguridad Social siempre ha estado en manos del empresario, de forma que su absoluta insolvencia convierte en imposible el cumplimiento de su obligación legal de ingresar las cuotas obreras. Si basta para afirmar el delito en casos de solvencia la ficción contable reflejada en las nóminas de los trabajadores, lo mismo debería servir para los casos de insolvencia donde, no obstante, se pagan los salarios netos; y si no basta esa ficción contable ante la iliquidez empresarial porque se refleja la real ausencia del objeto material del delito, tampoco bastará en supuestos de liquidez. En palabras del autor citado: «...lo cierto es que en la hipótesis de absoluta insolvencia del empresario la calificación de apropiación indebida parece que resulta todavía más forzada y chocante que en los -normales- casos de solvencia. En realidad, sin embargo, el supuesto es el mismo; lo que ocurre es que su enunciación permite recordar con claridad algo muy importante y que patentiza la debilidad de la sutil reflexión del Tribunal Supremo, a saber, que las cuotas obreras no son *entregadas* al empresario por los trabajadores, sino que su importe estuvo siempre en manos del empresario, o, dicho de otra forma, que el empresario nunca *recibió* nada de los trabajadores y, por ende, las cuotas obreras que deben ingresarse en la Tesorería de la Seguridad Social salen siempre del propio activo de la empresa» (54).

Por otra parte, también se ha negado la existencia de un título válido por el que se posea el dinero, a efectos del delito de apropiación indebida. Se sostiene, que el dinero nunca ha dejado de ser propiedad del empresario, y que lo que nace «...en el momento de la retención es una

---

(54) MARTÍNEZ PÉREZ, «Apropiación de la cuota obrera...», cit., pp. 102-103.

obligación de pago que no difiere de las demás deudas más que en las excepcionales garantías establecidas para su cumplimiento: Recargos para los ingresos fuera de plazo y recaudación en vía ejecutiva» (55). En definitiva, si el empresario no pierde la propiedad del dinero no puede cometer el delito de apropiación indebida, lo que sí puede hacer es incumplir la obligación impuesta por ley de ingresar en la Tesorería General las cuotas obreras, deber legal que nace, precisamente, en el momento del descuento contable de las mismas.

Recientemente, desde el cuerpo de letrados de la Administración de la Seguridad Social, se ha terciado en el debate, mediante la publicación por uno de sus miembros de un trabajo titulado: «El delito de apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social». Como es evidente, MARTÍNEZ LUCAS sostiene aquí la aplicabilidad del ilícito penal patrimonial. Las dos grandes cuestiones planteadas por la doctrina penal, la recepción del dinero y el título idóneo, no parecen insalvables a su juicio.

En efecto, por lo que respecta a la recepción entiende que la normativa vigente referente al deber de cotizar avala su existencia. Primero, porque la deuda de la cuota obrera es inaplazable; segundo, por la posibilidad de que goza el empresario ante situaciones de iliquidez de ingresar exclusivamente la cuota obrera; tercero, y finalmente, por la existencia de una prohibición de establecer cláusulas que supusieran una subrogación de la empresa en las deudas de cotización del trabajador (56). Todo ello, sin embargo, con ser cierto, tan sólo demuestra la existencia de un especial control administrativo sobre el deber del empresario de ingresar la cuota del trabajador. Mas, el hecho de que el dinero es recibido por el empresario en el preciso momento en que realiza el descuento en la nómina del trabajador sigue sin estar suficientemente explicado. En otros términos, la argumentación que se desarrolla no puede prescindir de asentar el traslado del objeto material del delito en una ficción jurídico-contable. El hecho de que el mecanismo legalmente impuesto sea el más razonable en aras a una simplificación administrativa, operatividad y economía de gasto, nada añade ni quita a la realidad sustancial: el empresario cumple el deber de ingresar la cuota obrera con su activo patrimonial.

Por lo que respecta al título idóneo para afirmar la tipicidad de la apropiación indebida, desarrolla el autor que nos ocupa una argumentación notablemente sugerente, si bien, a mi juicio, debería haberle llevado a conclusiones diametralmente diversas. Se parte de la dificultad de aplicar las instituciones del Derecho privado a la relación jurídica de Seguridad Social, definida como de derecho necesario e indisponible por los particulares. En este sentido, se rechaza la configuración del título

---

(55) CASTIÑEIRA, «*El impago...*», cit., p. 608.

(56) MARTÍNEZ LUCAS, «*El delito de apropiación...*», cit., pp. 32-33.

realizada por nuestra jurisprudencia: «Tanto si se trata de un depósito como de un mandato o de un encargo, sería la voluntad del trabajador que en base a estos títulos transmite la propiedad del dinero al empresario. (...). Sin embargo, el trabajador no realiza un depósito voluntariamente ni un encargo o mandato voluntario que debe realizar el empresario, ya que de haber voluntariedad, se podría ingresar por el mismo trabajador su aportación o por persona distinta de su empresario» (57). A su juicio, y entiendo que le asiste la razón, «estamos ante una relación jurídica obligacional *sui generis* por las características antes señaladas, que es la obligación de cotizar. De manera que el título que produce esta doble obligación empresarial es la obligación de cotizar y el mecanismo de la «retención a cuenta de cualquier tributo» previsto legalmente (58).

Todo ello, sin embargo, no hace más que sembrar serias dudas sobre la aplicabilidad del delito de apropiación indebida. En efecto, si llegamos a la conclusión de que la conducta del empresario se resume en el incumplimiento de un deber legal de cotizar; si entendemos que en tal deber subyace la pretensión de tutelar intereses públicos indisponibles, cuales son la función recaudatoria o patrimonio de la Seguridad Social; si en definitiva, no nos encontramos ante la violación de los deberes de confianza y lealtad inherentes al depósito o administración patrimonial dimanantes de una relación jurídico-privada (59), la conclusión que debería desprenderse nunca podría ser la de la aplicabilidad de un clásico delito patrimonial como el de apropiación indebida. De otra forma, difícil sería negar la desnaturalización de la figura delictiva utilizada para reforzar, mediante la amenaza de la sanción penal, el

---

(57) MARTÍNEZ LUCAS, ob. cit., p. 35.

(58) MARTÍNEZ LUCAS, ob. cit., p. 36.

(59) Como prueba el carácter indisponible del derecho que regula la relación jurídica de Seguridad Social, y la imposibilidad de que el trabajador se configure como sujeto pasivo del delito. En efecto, titular del objeto jurídico de tutela, y por tanto sujeto pasivo del delito, es la Seguridad Social. Si bien es cierto que el trabajador pudiera resultar —aunque difícilmente— relativamente afectado, con relación a las prestaciones no regidas por el principio de automaticidad absoluta, no parece que estas consecuencias colaterales derivadas de la acción típica puedan considerarse el resultado del delito. Dogmáticamente, porque ello significaría configurar un resultado del delito en gran parte ajeno a la conducta típica, con lo que no parecería posible afirmar la imputación objetiva ni la imputación subjetiva, pues, sin duda, el dolo del autor no irá referido a las posibles, inciertas e hipotéticas perturbaciones que pudiera sufrir el trabajador, sino a la apropiación del dinero y consiguiente incumplimiento de la obligación de cotizar. Por lo demás, que el trabajador fuera perjudicado del delito implicaría establecer una relación entre cotización y prestación de carácter contractual, lo que no se ajusta a la realidad. Siendo así que, como ha subrayado la *STC de 30 de marzo de 1992*, responde a una «naturaleza global, dominada por el principio de unidad, que no consiente en principio la fragmentación proporcional y particularizada de las contingencias que cubre, ni permite, por consiguiente, hablar de fracción de cuota correspondiente a la asistencia sanitaria o a cualquier otra prestación».

cumplimiento de deberes administrativos en el seno de las relaciones de Seguridad Social (60).

Si se entiende, como creo sería correcto, que los especiales deberes de cotización que recaen sobre el empresario merecen una tutela jurídico-penal que trascienda la mera protección administrativa, lo coherente es proponer la creación de un tipo penal, que configure el objeto de prohibición de forma que se criminalicen aquellas conductas que lesionen el patrimonio de la Seguridad Social de forma especialmente intolerable, y no proceder a una perversa interpretación de los términos legales del delito de apropiación indebida que, en cualquier caso, y por todo lo expuesto, jamás podrá despejar totalmente las dudas sobre la hipotética infracción de las garantías derivadas del principio de legalidad penal.

### III. LOS NUEVOS DELITOS CONTRA EL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

#### 1. Las conductas punibles.

La definición de las conductas punibles se halla en el art. 307.1 NCP: El que, por acción u omisión, defraudare 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 quince millones de pesetas será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.»

Aún cuando en todas las modalidades típicas aparezca claramente la finalidad de tutelar la función recaudatoria de la Seguridad Social, ejercida a través de su Tesorería General, parece oportuno proceder a un estudio separado de los distintos supuestos. Por una parte, la elusión de las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta, por otra, la obtención indebida de devoluciones, y, finalmente, el disfrute, igualmente indebido, de deducciones.

---

(60) Ya advertía sobre el riesgo de privatización del bien jurídico tutelado si se acudía a la tipificación por apropiación indebida, QUINTERO OLIVARES, «*Delitos contra intereses generales o derechos sociales*», RFDUCM, n.º 6, Madrid, 1983, p. 578; en el mismo sentido, JOVE/MORALES, «*La protección penal del trabajo...*», cit., p. 30.

1.1. *La elusión del pago de las cuotas de Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta. Diferentes supuestos:*

1.1.1. EL INCUMPLIMIENTO EMPRESARIAL DEL DEBER DE INGRESAR LA CUOTA OBRERA.

De una primera lectura del precepto, resulta evidente que la cuestión de mayor importancia, o quizás mejor con mayor relevancia práctica, sea la criminalización de la elusión del pago de las cuotas empresariales. Hecho que, hasta ese momento, tan sólo merecía reproche en el ámbito del derecho administrativo sancionador. Sin embargo, probablemente, el primer reto a que deba enfrentarse el intérprete sea el propio alcance del tipo penal. En efecto, la letra de la ley puede sembrar dudas sobre la inclusión del impago de la cuota obrera como objeto de prohibición de la norma penal que nos ocupa. Desde luego, la expresión utilizada por el art. 307 NCP, «cuotas», incluye conceptualmente tanto las referidas al trabajador como aquéllas en que el obligado es el empresario. Desde la sólo 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.

Sin embargo, tengo la impresión de que no poco va a pesar la existencia de una doctrina jurisprudencial consolidada, que ha venido aplicando a estos supuestos el delito de apropiación indebida. Si a ello le sumamos la ausencia de mención explícita en la definición legal, y otros argumentos, sin duda importantes, que ahora veremos, la polémica está servida.

Hasta este momento, tan sólo contamos con la opinión de MUÑOZ CONDE: «De entender que ahora se incluye en el art. 349 bis, el comportamiento se habría privilegiado hasta unos límites increíbles con respecto a la situación anterior, sobre todo si se tienen en cuenta los requisitos adicionales que exige el art. 349 bis para su aplicación. Sin embargo, y a diferencia de lo que se dice expresamente en el art. 349, el art. 349 bis no menciona esta conducta, con lo que habrá que pensar que el legislador no ha querido cambiar la situación actualmente vigente, es decir, considerar que este hecho constituye el delito de apropiación indebida previsto en el art. 535 Código penal.» (61)

No le falta razón al profesor de Sevilla y, desde luego, entender todavía aplicable el delito de apropiación indebida a estos supuestos es una de las alternativas posibles. Incluso, podrían aducirse todavía más argumentos a favor de la citada tesis. Por ejemplo, el hecho de que cuando el pre-legislador ha querido criminalizar específicamente estos supuestos así lo ha manifestado. En este sentido, el art. 359 del PrCP

---

(61) MUÑOZ CONDE, P.E., cit., p. 880.

de 1980: «El empresario que, habiendo efectuado el descuento de la parte de cuotas de Seguridad Social que corresponden a las aportaciones de los trabajadores, no las ingresare dentro del plazo establecido, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses, teniendo en cuenta para su fijación el importe de las mencionadas cuotas.» (62).

A mi juicio, sin embargo, no es posible compartir la conclusión apuntada. Antes bien, entiendo que la elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social incluye, también, el impago de las cantidades correspondientes a la cuota obrera. Nos encontramos, por tanto, ante una modalidad más del delito contra el patrimonio de la Seguridad Social. Los argumentos que entiendo convincentes serían los siguientes:

*Primero:* Como no podía ser de otro modo, la letra de la ley, aún cuando no de manera exclusiva ni definitiva, se erige en el primer argumento. 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 considerarán asimiladas a cuotas de la Seguridad Social las de Desempleo, Formación Profesional, Fondo de Garantía Salarial y cuantos recursos se recauden conjuntamente. Es evidente que el art. 307 NCP (art. 349 bis CP) no proporciona al intérprete la absoluta configuración del hecho punible. Ya se entienda que nos encontramos ante una figura típica preñada de elementos normativos, o ante una ley penal en blanco, lo cierto es que el significado último de la descripción, esto es, la materia prohibida, requiere el complemento indispensable de la ley extrapenal. Sinceramente, no veo cómo, con la normativa aplicable a las relaciones de Seguridad Social, podría excluirse del objeto material del delito las cotizaciones obreras.

*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

---

(62) Sobre este precepto puede consultarse la siguiente bibliografía: STAMPA BRAUM/BACIGALUPO ZAPATER, «La reforma del derecho penal económico español», en «El Proyecto de Código penal», 1980, pp. 143 y ss.; MUÑOZ CONDE, «La ideología de los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de LOCP 1980», CPCr., n.º 16, 1982, pp. 107 y ss., especialmente, p. 120; RUIZ VADILLO, «Proyecto de Ley Orgánica del CP», en Cuadernos de Documentación, n.º 13, pp. 65 y ss.; JOVE/MORALES, «La protección penal del trabajo...», cit., p. 30-31; CONDE-PUMPIDO TOURÓN, «La apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social: un delito invisible?», en «La protección penal de los derechos de los trabajadores», Santiago de Compostela, 1985, pp. 89 y ss.; VICENTE MARTÍNEZ, «Delitos contra la Seguridad Social»; cit., pp. 158 y ss.

de trabajo y enfermedad profesional, y es obvio que todas estas aportaciones, o mejor dicho, su elusión por cuantía superior a 15.000.000 de pesetas, integran el objeto de la prohibición.

*Tercero:* Es cierto que el PrCP de 1980 previó expresamente la criminalización de la elusión de la cuota obrera; mas no es menos cierto que cuando el pre-legislador optó por relegar al delito de apropiación indebida el castigo de estos supuestos lo expresó con claridad, ciñendo al exclusivo impago de *cuotas «empresariales»* la conducta prohibida. Así, el art. 291 PANCP de 1983: «El que mediante cualquier ardid defraudare a la Seguridad Social eludiendo el pago total o parcial de las *cotizaciones empresariales* debidas a aquélla en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas en los doce meses inmediatamente anteriores.» (63) El delito contra la Seguridad Social introducido por la Reforma de 1995 no menciona la cuota obrera, mas tampoco ciñe el tipo a las cotizaciones empresariales; se refiere claramente a las cuotas debidas a la Seguridad Social. Desde esta perspectiva argumental, por tanto, también debe llegarse a la conclusión de que el incumplimiento empresarial del deber de ingreso de la cuota obrera, supone la elusión de «cuotas» de la Seguridad Social prevista y penada en el art. 307 NCP (art. 349 bis CP).

*Cuarto:* Como hemos tenido ocasión de observar, el argumento central para entender aplicable el delito de apropiación indebida sería una interpretación sistemática y comparativa con el delito tributario del art. 349 CP (art. 305 NCP). La nueva redacción dada al delito fiscal por la LO 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 Tesorería General de la Seguridad Social no está contemplada en el delito del art. 349 bis (art. 307 NCP). El argumento, con ser importante, puede ser rebatido. En primer lugar, deberían delimitarse claramente ambos su-

---

(63) Sobre este precepto puede consultarse la siguiente bibliografía: QUINTERO OLIVARES, «*Delitos contra intereses generales o derechos sociales*», RFDUCM, n.º 6, Madrid, 1983, pp. 569 y ss.; AYALA GÓMEZ, «Observaciones críticas sobre el delito social», en RFDUCM, n.º 6, 1983, pp. 37 y ss.; BACIGALUPO ZAPATER, «*Notas sobre la Propuesta de Anteproyecto de Código penal*», RFDUCM, n.º 6, 1983, pp. 49 y ss., especialmente, p. 73; MORILLAS CUEVA, «*Los delitos laborales*», en Documentación Jurídica, n.º 37/40, vol. 2, 1983, pp. 819 y ss., especialmente, pp. 842 y ss.; BUENO ARÚS, «*La protección penal del trabajador...*», cit, pp. 629-631; VICENTE MARTÍNEZ, «*Delitos contra la Seguridad Social*», cit., pp. 160-162.

puestos. 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, mediante la tipificación de las conductas de elusión del pago de sus cuotas, 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. Para lo que bastará, lógicamente, con que no ingrese toda o parte de la deuda.

*Quinto:* Uno de los supuestos que más claramente resultarán criminalizados por el delito del art. 307 NCP (art. 349 bis CP), 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 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 la elusión del pago de cuotas debidas en cuantía superior a 15.000.000 de pesetas, 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 art. 307 NCP (art. 349 bis CP) 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 podría realizarlo con posterioridad, «*quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo*» (art. 104 LGSS). Es el incumplimiento de este deber de ingreso el que se penaliza, claro está si va acompañado del resto de elementos típicos exigidos, se hayan o no retenido las cuotas obreras, y se realice o no en el seno de actividades empresariales sumergidas u opacas. 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.

*Sexto:* Desde un punto de vista operativo, la limitación al impago de cuota empresarial del injusto merecedor de pena en el art. 307 NCP (art. 349-bis CP), 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.

*Séptimo:* Una interpretación teleológica del tipo penal, desde el bien jurídico tutelado, obliga a aceptar la tesis aquí defendida. No es menester repetir ahora todo el desarrollo realizado con anterioridad sobre el bien jurídico protegido. Baste recordar que nos encontramos ante un delito que presenta un objeto de tutela colectivo, esto es, que trasciende a las meras relaciones privadas y patrimoniales entre los sujetos que protagonizan la relación de Seguridad Social. La finalidad es prohibir la realización de aquellas conductas que lesionan el sistema de obtención de recursos desplegado por la Tesorería General de la Seguridad Social, siempre que se realicen de manera fraudulenta y a partir de una determinada cuantía. 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 encuentro razón alguna que abone el dislate que supondría intervenir penalmente, cuando se trate de cuota obrera, a partir de un perjuicio cifrado en 30.000 pesetas (o 50.000 pesetas, cuando entre en vigor el nuevo Código pénal), y a partir de 15.000.000 de pesetas cuando la naturaleza de las cuotas debidas sea de cualquier otro orden. En definitiva, si se entiende que el legislador, y así lo ha expresado en la Exposición de Motivos de

la LO 6/1995, ha pretendido 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». Pues, «los delitos contra la Seguridad Social son ciertamente equiparables, en principio, a los delitos contra la Hacienda Pública en el sentido que materialmente la defraudación, cuando existe, está también referida a recursos de titularidad estatal en último término». Y se considera razonable ceñir la intervención del Derecho penal a supuestos especialmente graves —dolosos, fraudulentos y de cuantía elevada—, una respuesta penal a un daño a la Seguridad Social no necesariamente vinculado a conductas fraudulentas, y a partir de una cuantía de 50.000 pesetas, resulta poco menos que ilegítimo.

La conclusión que se desprende de todo lo anterior es clara: el nuevo delito contra el patrimonio de la Seguridad Social, previsto y penado en el art. 307 NCP, incluye los supuestos de incumplimiento empresarial del deber de ingreso de la cuota obrera. Después de tres decenios de polémica doctrinal y jurisprudencial sobre el encaje típico de estos supuestos en el delito de apropiación indebida, ha llegado el momento de dotar de la dimensión penal precisa a las conductas de elusión de cuotas de la Seguridad Social. En mi opinión, ya no es posible privatizar el bien jurídico protegido identificándolo con el patrimonio ajeno, sino que la naturaleza socioeconómica del mismo es evidente y, entonces, los presupuestos de la intervención penal deberán ser los previstos en el art. 307 NCP. 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 Tesorería General de la Seguridad Social 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 el patrimonio de 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 de los presupuestos de la punibilidad del hecho.

#### 1.1.2. LA ELUSIÓN DEL PAGO DE LAS CUOTAS EMPRESARIALES Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA.

Corresponde ahora fijar los conceptos sobre los que incidirán las conductas típicas previstas en el art. 307 NCP. Baste en este momento,

pergeñar el mecanismo de las diferentes obligaciones de pago que soporta el empresario en su relación con la Seguridad Social. Más adelante, si bien no antes de mostrar también el sistema legal de operar del resto de modalidades (obtención de devoluciones y disfrute de deducciones), serán objeto de análisis las características que tornan penalmente relevantes estas constelaciones: existencia de fraude, exigencia de dolo y ánimo fraudulento, relevancia de la cuantía de lo fraudado, etc.

El primer paso para fijar la deuda empresarial es, sin duda, determinar la *base de cotización*. Pues bien, tal y como se recoge en el art. 109 LGSS, la base de cotización en el Régimen General estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena (64).

La base de cotización tiene unos mínimos (individual y absoluto) y unos máximos (individual y absoluto) (65). El mínimo individual para cada trabajador será el importe de la base tarifada que corresponda a su categoría profesional, fijada en la correspondiente Ley de Presupuestos. El mínimo absoluto será la cuantía del salario mínimo interprofesional vigente en cada momento, incrementada en un sexto (art. 16.2 LGSS). El máximo individual viene fijado por unas bases máximas en función de categorías profesionales. El máximo absoluto, también fijado por la Ley de Presupuestos (LP 1995, art. 105), se hace coincidir con la más alta de las bases máximas. En definitiva, como resumen ALONSO/TORTUERO, «...cada trabajador cotiza por su salario real, siempre que éste no sea inferior a su mínimo tarifado (porque en este caso cotiza por este mínimo) y siempre que no sea superior a su máximo tarifado (porque en este caso cotiza por este máximo) sin descender ni rebasar en ningún caso el mínimo y el máximo absolutos» (66). La dependencia de la determinación de la base de cotización con la fijación de la categoría profesional de cada trabajador, deja en manos del empresario la concreción de la base tarifada que corresponde a cada trabajador según su categoría.

Sobre la base de cotización se aplica un *tipo único de cotización*. Su establecimiento y su distribución, para determinar las aportaciones respectivas del empresario y trabajador obligados a cotizar, se efectuarán

---

(64) No forman parte de la base de cotización las percepciones no salariales de carácter indemnizatorio [art. 109.2.a), b), c) y e)], los productos en especie concedidos voluntariamente por el empresario que no constituyan salarios [art. 109.2.d)], ni las propias prestaciones de seguridad social ni sus mejoras [art. 109.2.f)].

(65) Vid. art. 110 LGSS.

(66) ALONSO/TORTUERO, «Instituciones...», cit., p. 411.

en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado (art. 107.1 LGSS) (67).

El último paso será, lógicamente, la determinación de la *cuota* individual de cada trabajador mediante la aplicación del tipo a la base, que se distribuirá entre éste y su empresario. La suma de las cuotas individuales da la cuota total que el empresario debe ingresar.

De este régimen general escapan las cotizaciones empresariales por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, que se efectuarán con sujeción a primas, que podrán ser diferentes para las distintas actividades, industrias y tareas (art. 108.1 LGSS).

Junto con las cuotas de seguridad social se recaudan las aportaciones de las empresas al *Fondo de Garantía Salarial*, las cuotas de *formación profesional* y las cuotas de desempleo. La base de cotización para determinar las aportaciones al Fondo de Garantía Salarial y para formación profesional, en todos los Regímenes de la Seguridad Social en los que exista la obligación de efectuarlas, será la correspondiente a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. Los tipos de cotización serán los que se establezcan, para cada año, en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado (Disposición Adicional 21 LGSS) (68). También se recaudarán conjuntamente las *cuotas de desempleo* (arts. 224 y 225 LGSS).

El cuadro descrito nos da una idea, necesariamente superficial, de los conceptos que integran la deuda empresarial con la Seguridad Social: las cuotas empresariales, las primas por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, 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.

El examen de dicha normativa es imprescindible para determinar el nivel de incumplimiento de las obligaciones legales impuestas al empresario. Sin embargo, para evitar reiteraciones innecesarias, será con el análisis de los elementos típicos del delito cuando proceda el mencionado estudio. Es evidente que la configuración del fraude, la prueba sobre la presencia de los especiales elementos subjetivos, la determinación de la cuantía defraudada, etc., no es dissociable de los específicos mecanismos de liquidación, recaudación, ingreso, imputación de deducciones, bonificaciones o reducciones, etc. Ni el fraude, ni el dolo, ni el ánimo fraudulento, ni la cuantía del perjuicio, pueden ser configurados en abstracto, de la sola mano del aparato conceptual y dogmático del Dere-

---

(67) Para el presente año 1995, el tipo de cotización está fijado en el 28,3%; 23,6% cuota del empresario, y 4,7% cuota del trabajador.

(68) Sobre la base de accidentes de trabajo, el tipo de aportación al FOGASA para 1995 es del 0,4%; las cuotas de formación profesional son del 0,7%: 0,6 empresario y 0,1 trabajador.

cho penal. Será preciso, sin duda, su incardinación con la normativa específica que regula las relaciones jurídicas con la Tesorería General de la Seguridad Social.

## 1.2. *La obtención indebida de devoluciones de las cuotas ya ingresadas.*

Otra de las conductas típicas contempladas en el art. 307 NCP (art. 349 bis CP) es la de «...obtener indebidamente devoluciones» de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta ya ingresados. El derecho a la devolución de cuotas viene regulado en el art. 23 LGSS, art. 44 RGRSS. Baste ahora con destacar lo siguiente:

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 de hecho o de derecho 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.

No será obstáculo para la efectividad del derecho a la devolución que las cantidades ingresadas indebidamente hubiesen sido ingresadas después de ser objeto de reclamación de deuda, acta de liquidación o de cualquier otro acto de liquidación y de gestión recaudatoria, siempre que el derecho a la devolución resulte o se reconozca en la resolución de un recurso administrativo o por acuerdo o resolución que suponga la revisión o anulación del acto administrativo que hubiere dado lugar al ingreso de una deuda en cuantía superior a la que legalmente procedía (art. 44.3 RGRSS).

La cantidad objeto de devolución estará constituida por el importe del débito principal indebidamente ingresado y así declarado en favor de los que hubieren efectuado el pago. Además, formarán parte del derecho a la devolución el recargo de mora o de apremio que se hubieren pagado indebidamente, los intereses satisfechos en caso de aplazamiento de la deuda improcedentemente pagada y las costas del procedimiento cuan-

do lo ingresado indebidamente se hubiere realizado por vía de apremio (art. 44.4 RGRSS).

El derecho a la devolución caducará a los cinco años a contar desde el día siguiente al del ingreso de tales recursos. El derecho a la devolución de ingresos distintos a cuotas o demás conceptos de recaudación conjunta y asimilados a aquéllas se sujetará a los plazos de prescripción y de caducidad establecidos en las normas aplicables a la naturaleza de tales recursos (art. 44.6 RGRSS).

### 1.3. *El disfrute indebido de deducciones por cualquier concepto.*

La última de las modalidades descritas en el art. 307 NCP (art. 349 bis CP) es el «disfrute de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento». Dejando para más adelante lo «indebido» de la deducción, así como su naturaleza «fraudulenta», conviene ahora dejar sentados algunos presupuestos conceptuales.

Las cuotas resultantes de aplicar el tipo a la base debidas a la Seguridad Social, pueden verse reducidas, e incluso extinguidas, en virtud de bonificaciones o reducciones tendentes, normalmente, a estimular el empleo. Conviene precisar, entonces, a qué se refiere nuestro Código penal con el término «deducciones por cualquier concepto».

La dispersión normativa que regula la concesión de bonificaciones y otras reducciones convierte en impracticable el detalle sobre cada una de las existentes. Sin embargo, la regulación legal genérica sobre los mecanismos de reducción y compensación de cuotas puede ser de gran ayuda para fijar el sentido de los términos legales.

De este modo, parece que por deducciones deben 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 art. 77.2 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.*

El concepto de deducción debe deslindarse de otros supuestos claramente afines, pero que quizá no sea prudente incluir en su seno, so pena de cercenar el principio de legalidad penal. Me refiero a los supuestos de «compensación», por un lado, y de «subvención», por otro.

Los casos de *compensación* reconocidos legalmente están sometidos a unos presupuestos y condiciones idénticas a las de las deducciones, si bien se distinguen claramente en lo referente al contenido de cada uno de ellos. La relevancia penal de la distinción, como más adelante veremos, no será excesiva, pues en uno y otro caso se incide sobre la determinación de la cuantía de las deudas a ingresar en la Tesorería Gene-

ral de la Seguridad Social. Nos encontramos ante supuestos de elusión parcial —o incluso total— de la deuda objeto de recaudación, si bien en un caso será por una fraudulenta compensación, y en el otro por una fraudulenta deducción (por cierto, indebidamente compensada en la liquidación de cuotas). *Siendo el mecanismo de la elusión idéntico, la principal repercusión podría ser que, formalmente, los supuestos de «compensación» serían objeto de tipificación por mor, de la hipótesis de «elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta», y los supuestos de «deducción» vendrían referidos en el «disfrute indebido de deducciones por cualquier concepto».*

Sea como fuere, donde la ley distingue el intérprete debe también distinguir. *La compensación va referida a los supuestos de colaboración obligatoria de la empresa en la gestión de la Seguridad Social.* Las cantidades abonadas por el empresario en concepto de esta colaboración obligatoria —por incapacidad laboral transitoria y por desempleo parcial— y correspondientes al período a que se refieran los documentos de cotización, podrán ser compensadas con el importe de las cuotas devengadas en idéntico período. A estos supuestos, y sólo a estos, se refiere la ley cuando habla de compensación (69).

La delimitación con las «*subvenciones*» adquiere una importancia notable. Pues, mientras nuestro Código penal criminaliza los fraudes que inciden en la función recaudatoria de la Seguridad Social, mediante la tipificación de la elusión del pago de cuotas, obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de deducciones, los fraudes que inciden en la función de gasto en sentido estricto, o de redistribución de recursos, no ha parecido merecer igual atención por nuestro legislador penal, por lo menos en cuanto a lo que se refiere a las conductas previstas y penadas en el art. 307 NCP. En este sentido, *cuando de obtención fraudulenta de subvenciones se trate, habrá que entender que no se encuentra abarcada por el delito contra el patrimonio de la Seguridad Social.* Téngase en cuenta que, en el ámbito laboral, las subvenciones pueden venir acompañando a bonificaciones específicas, que en conjunto comparten la misma finalidad de fomento del empleo. Como ocurre, por ejemplo, en el caso de la bonificación del 50% de la cuota empresa-

---

(69) Tal y como recoge el art. 77.1 RGRSS: «En aquellos Regímenes del Sistema de la Seguridad Social en que esté prevista la colaboración obligatoria de las empresas en la gestión de la Seguridad Social, procederá aplicar en los documentos de cotización la compensación del importe de las prestaciones abonadas como consecuencia de tal colaboración por los sujetos responsables del pago y correspondientes al mismo período a que se refieren dichos documentos, con el importe de las cuotas devengadas en idéntico período cuando, cualquiera que sea el momento del pago de las cuotas, se hubieren presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario. Fuera del supuesto regulado en este apartado, los sujetos responsables del pago de cuotas no podrán compensar su crédito por las prestaciones que hubieran satisfecho ni por cualquier otro concepto con el importe de tales cuotas, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 2 del art. 48 de este Reglamento.»

rial por contingencias comunes durante toda la vigencia del contrato, en supuestos de contratación a jornada completa y por tiempo indefinido de mayores de cuarenta y cinco años que lleven al menos un año inscritos como demandantes de empleo, a la que se añadirá una *subvención* de 500.000 pesetas por contrato.

La cuestión no es baladí y supone, a mi juicio, una laguna legal lamentable. La falta de previsión expresa del fraude de subvenciones al patrimonio de la Seguridad Social (o INEM), obligará al intérprete, probablemente, a intentar su inclusión en el delito genérico de fraude de subvenciones públicas del art. 308 NCP: «El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones Públicas de más de diez millones de pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.» (70) La relevancia penal de los fraudes de subvenciones en el seno de las relaciones de seguridad social se tomará hartamente difícil. Entre otras cosas, por razón de la cuantía. Piénsese, que las subvenciones por modalidades de contratación se entienden individualizadas por cada uno de los contratos subvencionados. Por lo que la criminalización de su obtención fraudulenta es prácticamente imposible; no parece probable una sola subvención por modalidades de contratación superior a 10.000.000 de pesetas (71). Sin duda su regulación específica en el seno de los delitos contra el patrimonio de la Seguridad Social hubiera sido la solución idónea.

Por lo que respecta al mecanismo legal de imputación de las deducciones, debe subrayarse que el sujeto responsable que tenga concedidas bonificaciones, reducciones o deducciones de otra naturaleza en sus deudas por cuotas y no las hubieren perdido por incurrir en sanción o por cualquier otra causa, podrán deducir su importe en el boletín de cotización, en los siguientes supuestos:

a) Cuando, cualquiera que sea el momento del pago de las cuotas, se hubieren presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario.

b) No obstante, la Tesorería General de la Seguridad Social, previa resolución de la Entidad Gestora reconociendo el derecho a las deduc-

---

(70) La redacción queda prácticamente inalterada en el art. 308 del NCP de 1995, si bien la pena prevista es la de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.

(71) Quizás pudiera existir algún caso de subvención superior a la cuantía exigida cuando se trate de materias como Formación e Inserción Profesional o Fondos Sociales Europeos, supuesto, este último, que probablemente debería encajar en el nuevo art. 309 NCP: «El que obtenga indebidamente fondos de los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, en cuantía superior a cincuenta mil ecus, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieren impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.»

ciones o cuando éstas se concedan automáticamente por las normas reguladoras de las mismas, podrá autorizar a los obligados al pago a que apliquen tales deducciones en los documentos de cotización correspondientes a períodos distintos de aquéllos a los que la liquidación se contrae pero referidas a los períodos de cotización que dicha Tesorería General determine (art. 77.2 RGRSS).

*De este modo, cuando resulte procedente la deducción y/o la compensación, se minorará o extinguirá la deuda por dichas cuotas así como por los conceptos de recaudación conjunta y recargos pertinentes sobre unas y otros en dicho período hasta el importe de las cantidades deducibles y/o de las prestaciones compensables, cualquiera que sea el momento de su pago.*

## **2. Los requisitos típicos esenciales para la punibilidad.**

Como hemos tenido ocasión de observar, la elusión del pago de las cuotas de Seguridad Social, la obtención indebida de devoluciones y el disfrute fraudulento de deducciones, son comportamientos que por su carga lesiva para el patrimonio de la Seguridad Social merecen en todo caso reproche en vía administrativa. La relevancia penal de tales hechos, como no podía ser de otro modo, requerirá la presencia de especiales elementos típicos capaces de configurar el desvalor de acción y el desvalor de resultado ineludibles, en principio, en todo injusto penal.

Los requisitos típicos relevantes para la punibilidad son el resultado de la resolución de un primer conflicto de intereses. La descripción típica de la conducta delimita aquellos comportamientos que merecen sanción penal de aquellos otros penalmente irrelevantes. La tipicidad penal no está en condiciones de expresar mayores valoraciones. Esto es, no pretende deslindar lo ilícito penal de lo lícito; tan sólo adjetiva penalmente las conductas. El pronunciamiento sobre la licitud o ilicitud general de aquellas conductas que no son abarcadas por la descripción legal corresponderá a la totalidad del ordenamiento jurídico. Importa subrayar lo anterior, pues someter la relevancia penal de la conducta a especiales exigencias típicas no supone ensanchar el ámbito de lo lícito, sino tan sólo precisar la esfera de lo criminalmente ilícito. La concreta positivización en la ley de las conductas punibles, es fruto, esencialmente, de un juicio de proporcionalidad, donde las necesidades de tutela del bien jurídico deben acomodarse al coste afflictivo que la intervención penal siempre acarrea.

Especialmente importante en lo que ahora nos ocupa, es la presencia clara del derecho administrativo sancionador, con lo que la amenaza penal debe constreñirse tan sólo a aquellos comportamientos que por su dañosidad pudieran eludir el control administrativo. No parece prudente enfrentarse al análisis de estos delitos preñado de apriorismos ideológi-

cos, cuyos dictados conducen a relegar la carga garantista del derecho penal a los delitos clásicos contra la propiedad, la salud pública, etc., y acentuar, en cambio, su función represiva e intervencionista en los delitos económicos. La resurrección de la fe en la prevención general cuando de delitos económicos se trata suele ir de la mano de una defensa a ultranza de la función promocional del Derecho penal. En fin, es más que probable que algunos vean en el art. 307 NCP la desaparición de los fraudes a la Seguridad Social, contra lo que nada cabe oponer si tan profundo análisis deriva de la ingenuidad.

Las cosas, me temo, son de otro modo. Nos encontramos ante la necesidad de tutelar la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social, mediante la intervención en todo el mecanismo de obtención de recursos sometido a la disciplina de normas jurídicas de naturaleza pública. Solamente un control serio de los órganos de inspección y recaudación aportará visos de credibilidad a la voluntad política de protección. La utilización, además, de toda la capacidad represiva del orden administrativo es irrenunciable. La conminación penal no debe ser más que la punta de un «iceberg», que instrumenta desde su propia base todas las barreras posibles de contención de aquellas conductas que pudieran resultar lesivas para el patrimonio de la Seguridad Social. En este sentido, nuestro legislador ha querido condicionar su punibilidad a la presencia de una «defraudación», una cuantía determinada en el perjuicio irrogado, una voluntad expresa contra el bien jurídico, etc. A ello dedicamos, por tanto, las páginas que siguen.

### 2.1. *La exigencia de una conducta fraudulenta 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». No cabe duda que, 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 lata*, sobre la bondad o no de la op-

ción. 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 (72). 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. Es más, creo poder afirmar que 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...» (73).

Todo ello nos conduce a centrar nuestras fuerzas en la interpretación del verbo típico nuclear: defraudar; lo que, desde luego, no es cuestión pacífica. Conviene dejar claro, en primer lugar, que nos hallamos ante un *elemento objetivo del tipo*. La defraudación es la modalidad comisiva de la elusión del pago de cuotas y demás conductas típicas, no debe interpretarse, por tanto, como un elemento subjetivo que acompaña y trasciende la estricta realización de la conducta descrita. Defraudar no es sólo causar un perjuicio con ánimo defraudatorio, sino causarlo a través de una determinada modalidad de acción u omisión (74).

---

(72) Defiende la interpretación del verbo «defraudar» como infringir deberes formales tributarios («deslealtad tributaria»), PÉREZ ROYO, F., «*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*», Madrid, 1986, pp. 113 y ss. En idéntico sentido, se denuncian los efectos perturbadores de la exigencia de fraude en el delito fiscal, entendiéndose que la referencia a la «elusión» es suficiente para describir la acción típica. La propuesta, sin embargo, debe moverse en el ámbito de lo deseable, sin caer en la tentación de convertirla, de «lege lata», en la interpretación correcta; vid. GRACIA MARTÍN, L., «*La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma*», Revista de Derecho Financiero, n.º 58, 1988, especialmente, p. 273.

(73) Con anterioridad a la introducción del delito contra la Seguridad Social, y como propuesta de «lege ferenda», existían ya pronunciamientos claros en contra de configurar la conducta típica mediante la exigencia de fraude. Ello, se argumentaba, provocaría una interpretación restrictiva del tipo penal, requiriéndose en todo caso la presencia de conductas engañosas capaces de perjudicar al Patrimonio de la Seguridad Social. En este sentido, VICENTE MARTÍNEZ, «*Protección penal del trabajo...*», cit., p. 106. Para bien o para mal, el legislador de 1995 no ha sido receptivo a las propuestas de la autora citada. Deberá entenderse, entonces, que la inclusión de la defraudación persigue precisamente lo que la profesora De Vicente pretendía evitar: acotar el ámbito de lo prohibido a las conductas que mediante engaño muestran una especial capacidad lesiva.

(74) La cuestión pudiera parecer obvia, mas no sería la primera vez que se cae en la confusión apuntada. Ni más ni menos que en el delito de estafa, figura fraudulenta por antonomasia, se ha llegado a identificar fraude o engaño con un determinado componente subjetivo de la infracción. Tal ocurría en los intentos de delimitación de la figura penal con el «dolo civil». Se llegaba a argumentar que la delimitación entre el «dolo penal» y el «dolo civil» residía en el momento en que nacía la voluntad contraria a incumplir

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. 1.462)*: «...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 de 12 de mayo de 1986, RJ. 2.449*, entre otras muchas).

Si el legislador de 1995 mantiene en el delito fiscal e introduce en el delito contra la Seguridad Social el verbo defraudar, parece evidente que ha hecho suya la opinión dominante en doctrina y jurisprudencia (75).

Admitida la necesidad de un «modus operandi» fraudulento en la realización de las conductas típicas, el siguiente paso de la discusión ha sido evaluar hasta qué punto ello supone introducir aquí toda la dogmá-

---

la obligación. De este modo, el «dolo civil» era «subsequens», mientras el «dolo penal» antecedía al nacimiento de la obligación. Centenares de sentencias de nuestro Tribunal Supremo daban por zanjada así la cuestión de la delimitación entre el delito de estafa y el fraude civil. El argumento es acertado, en la estafa contractual la voluntad de engañar antecede a la perfección del contrato; lo que ocurre es que no sirve para delimitar el delito del ilícito civil. Pues, los problemas no surgen con el dolo civil en el incumplimiento de las obligaciones (arts. 1.101 y ss. CC), sino con el «dolo in contrahendo», esto es, con el dolo como vicio de la formación de la voluntad contractual (art. 1.269 CC). Y este dolo civil es tan antecedente como el denominado dolo penal. Observe el lector que el «dolo in contrahendo» no es la forma subjetiva de incumplir obligaciones, sino que se configura como una modalidad objetiva («...palabras o maquinaciones insidiosas...») de ataque a la buena fe contractual. Modalidad objetiva que además va acompañada del correspondiente elemento subjetivo («animus decipiendi»), al igual que el engaño bastante en la estafa como elemento del tipo objetivo va acompañado de los correspondientes elementos subjetivos (dolo y ánimo de lucro). En definitiva, tanto en el fraude civil como en el más significativo de los fraudes penales (la estafa), la conducta se configura *objetivamente* como fraudulenta, o si se quiere, engañosa. Un análisis detallado de la cuestión puede verse en, VALLE MUÑIZ, J.M., «*El delito de estafa: delimitación jurídicopenal con el fraude civil*», ed. Bosch, Barcelona, 1987, *passim*.

(75) Así lo entienden, correctamente, ya con referencia al tratamiento penal otorgado por la reforma de 1985, BERDUGO/FERRÉ, «*Todo sobre el fraude tributario*», Barcelona, 1994, p. 51: «La nueva redacción ha mantenido el verbo defraudar como núcleo del comportamiento prohibido. Si ese concepto tenía una significación concreta en la regulación anterior, y el defraudar exigía los requisitos engañosos, habrá que concluir que la actual regulación del delito fiscal mantiene los mencionados requisitos: engaño, ánimo defraudatorio y perjuicio patrimonial.» Sobre el comportamiento típico fraudulento en el delito fiscal, véase, BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ, «*Manual de Derecho Penal. Delitos Patrimoniales y Económicos*», Madrid, 1993, pp. 608 y ss.; BOIX REIG en VIVES ANTÓN y otros, «*Derecho Penal. Parte Especial*», Valencia, 1993, pp. 416 y ss.; y bibliografía citada en ambas obras.

tica desplegada en el seno del delito de estafa, para configurar el engaño bastante capaz de provocar un error que induzca a realizar una disposición patrimonial en perjuicio del engañado-disponente o de un tercero. A mi juicio, la polémica ha sido bastante estéril y, en algunos casos, claramente perturbadora.

En principio no existe inconveniente alguno, más bien todo lo contrario, para aprovechar la mayor elaboración conceptual del delito de estafa en la labor de interpretar correctamente las conductas típicas de los delitos contra la Hacienda Pública y contra el patrimonio de la Seguridad Social. Siempre y cuando, claro está, se tengan en cuenta sus diferentes especificidades. No se trata de trasplantar miméticamente toda la configuración del engaño penalmente relevante y demás elementos típicos del delito de estafa. Mas, tampoco sería prudente olvidar que existe un amplio consenso doctrinal y jurisprudencial en torno a lo que deba entenderse por engaño fraudulento penalmente relevante. Situación alcanzada con relativa celeridad, y que se concreta en la aplicación de la moderna dogmática de la imputación objetiva a la interpretación del engaño merecedor de reproche penal (76).

El engaño bastante descrito en el delito de estafa, es aquél capaz de producir error en el sujeto pasivo de la acción (que no necesariamente del delito). El error, como sustrato psicológico de la disposición patrimonial, desencadenará la fatal decisión perjudicial para el patrimonio atacado. En otros términos, el engaño penalmente relevante es aquél que porta un peligro intolerable para el patrimonio ajeno, en la medida en que resulta idóneo para sembrar en la disposición patrimonial una configuración errónea de la realidad. De este modo, situando la capacidad para producir error en la víctima como nivel que ha de alcanzar el engaño para la afirmación de su adecuación típica, en el sentido de que sólo así creará o incrementará el riesgo de producción del resultado, se da cabida en el juicio de adecuación a las reales y concretas características del sujeto engañado. Como afirma GÓMEZ BENÍTEZ: «En relación a la estafa, pues, hay que retener que el juicio de adecuación —entendido como base de la imputación objetiva— es capaz de incluir en dicha imputación objetiva juicios de experiencia individualizados» (77). En otros términos, es necesario tener en cuenta las «posibilidades de autoprotección del sometido a engaño» (78).

---

(76) En este sentido, GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., «Función y contenido del error en el tipo de estafa», ADPCP, 1985; VALLE MUÑIZ, «El delito de estafa...», cit., pp. 152 y ss.; Para un estudio actual de la discusión sobre la fijación de los criterios de imputación, vid. PÉREZ MANZANO, M., «Acerca de la imputación objetiva en la estafa», en «hacia un Derecho penal económico europeo», Estudios en honor del Prof. Dr. Klaus Tiedemann, Madrid, 1995, pp. 285 y ss.

(77) GÓMEZ BENÍTEZ, Ob. cit., p. 341.

(78) Extensamente, VALLE MUÑIZ, Ob. cit., pp. 164 y ss.

Las características propias del delito de estafa, esto es, la necesidad de que el perjuicio patrimonial derive de un acto de disposición del engañado, hacen que el error no sólo despliegue la función de marcar el nivel de idoneidad normativo del engaño, sino que supone también el sùstrato psicológico ineludible de la disposición patrimonial. Con otras palabras, la disposición patrimonial injusta sólo será penalmente relevante si encuentra fundamento en un error ilícitamente provocado (79).

Debe reconocerse, sin embargo, que un sector doctrinal no otorga relevancia autónoma al elemento del error en el delito de estafa. Cifñendo su función a la exclusiva tarea de marcar el criterio de relevancia típica del engaño (80). No es el lugar para desarrollar toda una argumentación en torno al error en el delito de estafa. Mas, sí es preciso señalar que sobre este andamiaje se ha concluido que en el delito fiscal no se precisa el error en los órganos de la Administración: «El engaño debe ser susceptible de inducir a error, no siendo preciso que el error se produzca efectivamente...» (81). Sobre ello, conviene hacer algunas aclaraciones.

En efecto, en el delito fiscal en sentido estricto, esto es, la elusión del pago de tributos, no se precisa más error que el que sirva de referencia a la idoneidad del engaño (ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias). Esto, sin embargo, no se deriva de que también en la estafa la autonomía del error sea cuestión supérflua. Antes bien, lo que ocurre es que en el delito de elusión tributaria no se requiere acto de disposición alguno por parte de la Administración. El comportamiento punible consiste en una manipulación del propio patrimonio del deudor tributario, de forma que quede oculto o desfigurado a los ojos de la Hacienda Pública. Mal puede exigirse un error que fundamente una disposición patrimonial que no existe. *Mutatis mutandi* cabe sostener con respecto al delito contra la Seguridad Social, cuando de elusión del pago de cotizaciones se trate. Tampoco aquí, contrariamente que en la estafa, se exige acto de colaboración alguno a la Tesorería General de la Seguridad Social para consumar el delito, basta con ocultar los hechos que hubieran dado lugar a la existencia de la deuda o a su correcta determinación. En conclusión, la Administración no debe padecer un error, sencillamente, porque tal elemento no existe en la descripción típica de estos delitos.

---

(79) Ampliamente, VALLE MUÑIZ, Ob. cit., pp. 189 y ss.

(80) En este sentido, GÓMEZ BENÍTEZ, Ob. cit., p. 34; GUTIÉRREZ FRANCÉS, «*Fraude informático y estafa*», Madrid, 1991, p. 286. A mi juicio, sin embargo, la doble función que ejerce el error en el delito de estafa es innegable y, además, inescindible una de otra sin romper la estructura típica de la estafa. Esto es, «El error puede marcar el nivel de idoneidad típica del engaño en la medida en que de él depende la relevancia jurídico-penal de la disposición patrimonial y, en consecuencia, la afirmación del delito de estafa». En VALLE MUÑIZ, Ob. cit., p. 191; en el mismo sentido, PÉREZ MANZANO, Ob. cit., p. 291 (en nota n.º 21).

(81) BERDUGO/FERRÉ, «*Todo sobre el fraude tributario*», cit., p. 64.

Ahora bien, como es sabido, los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social no se limitan a los supuestos de elusión del pago de tributos o cuotas. Incluyen en su seno, también, por ejemplo, la obtención indebida de devoluciones. Aquí, la Administración sí que tendrá que disponer de cantidades pertenecientes a su acervo patrimonial. Sin duda, la devolución de lo previamente ingresado en concepto de tributos o cuotas requerirá, si se quiere afirmar su relevancia penal, la realización de una conducta engañosa capaz de inducir a error a la Administración. Pero, sin duda también, se entenderá que la necesaria imputación objetiva del resultado dañoso (detrimento patrimonial sufrido por la Administración) a la conducta fraudulenta, exigirá que la concesión de la devolución (acto de disposición) esté viciada por el error ilícitamente provocado. Cuando la devolución se asiente en un mal funcionamiento de los órganos de gestión tributarios o de la Seguridad Social, o sea producto de un desconocimiento imputable a la negligencia de los mismos, no cabrá afirmar la tipicidad de los hechos (82). Probablemente, nada impedirá su persecución y posterior sanción en vía administrativa, mas el ilícito penal, se comporta en mayor o menor medida, impone la necesidad de «defraudar» a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social, entre otras cosas, porque no veo por qué deba recaer sobre el contribuyente la responsabilidad de un incorrecto funcionamiento de los poderes públicos, ni más ni menos, además, que con la imposición de deberes de naturaleza penal.

No acaban aquí los problemas interpretativos del elemento defraudatorio, común a los delitos fiscales y contra la Seguridad Social. Conviene denunciar ciertos posicionamientos doctrinales que de manera sutil pudieran acabar socabando el contenido fraudulento de los delitos objeto de análisis.

En efecto, una vez afirmado que el error no es elemento necesario en el delito tributario, se da el paso siguiente, y se sostiene que la tipicidad de la conducta engañosa es independiente del conocimiento o desconocimiento que de la situación fiscal del sujeto tenga la Administración: «Pues si excluimos el engaño porque la Administración conocía o debía conocer todas estas situaciones se amplían exageradamente los requisitos típicos. Ese carácter subjetivo del engaño no aparece exigido por el artículo 349 del Código Penal, por lo que el engaño (objetivo) debe producirse independientemente del conocimiento o desconocimiento por parte del sujeto pasivo del delito: comportamientos aptos

---

(82) Con referencia a la dinámica comisiva en la estafa, VALLE MUÑIZ, «*El delito de estafa...*», cit., p. 186: «...si el error, lejos de ser consecuencia del engaño, obedeciese al comportamiento negligente de la víctima, no cabría afirmar la imputación objetiva del resultado a la conducta mendaz del agente. Siendo el error el paradigma de la disposición patrimonial perjudicial, ésta no sería atribuible al comportamiento engañoso que no fue adecuado («bastante») para producir un error que, contrariamente, debe su presencia a la falta de diligencia».

para inducir a error a la Administración. En síntesis, lo que ocurre es que el análisis objetivo del error lleva a que pierda toda su independencia respecto del engaño, que es el verdadero elemento central de la defraudación» (83).

La argumentación transcrita no parece gozar de excesiva solidez, pues sus propios términos adolecen de cierta contradicción. No se puede afirmar que el engaño debe producirse con independencia de los conocimientos del sujeto pasivo y, a la vez, que ha de ser apto para inducir a error. Cómo puede ser un engaño apto para producir error si la Administración conoce perfectamente la situación fiscal y contable del sujeto, es algo que queda definitivamente sin explicación racional. O el engaño provoca una falsa apreciación de la realidad o un desconocimiento de la misma que imposibilitará o hará difícilmente posible desplegar los mecanismos tendentes a cobrar la deuda legalmente exigible, o el pretendido engaño se torna estéril ante el conocimiento real y detallado de los hechos impositivos que fundamentan la obligación tributaria; sostener ambas cosas a la vez no parece compadecerse con las reglas de la lógica. Para entendernos, si un constructor contrata con una Administración Pública (vgr. Ministerio de Hacienda) la realización de una nueva sede para dotar de ubicación autónoma a la unidad de delitos fiscales y, llegado el momento, el empresario no hace constar en su declaración el mencionado contrato, podrá afirmarse que la Hacienda Pública sufre un perjuicio económico en la medida en que no se liquida la operación citada, mas en ningún caso que ese perjuicio es fruto de una maniobra fraudulenta, torticera, de ocultamiento, etcétera, del deudor tributario. Parece más correcto entender que la causa del perjuicio proviene del incumplimiento de un deber formal tributario: declarar los hechos impositivos. No parece que la capacidad recaudatoria y ejecutiva de la Hacienda Pública, así como el arsenal sancionador administrativo de que dispone, requiera la ayuda del Derecho penal.

Lo anterior, debe ponerse en relación con la idoneidad de las conductas omisivas para configurar el comportamiento típico exigido en los delitos fiscales y contra la Seguridad Social. Es ésta una cuestión que no debe darse prematuramente por superada. Es cierto que la jurisprudencia, después de alguna vacilación, ha acabado por admitir la posibilidad del fraude fiscal por omisión. Es también cierto, que el legislador de 1995 ha positivizado expresamente la modalidad típica omisiva, tanto en el delito contra la Hacienda Pública como en el delito contra la Seguridad Social. Definitivamente, no puede caber duda sobre la posibilidad de realizar los presupuestos típicos mediante omisión.

Sin embargo, ello no significa que automáticamente tengan que olvidarse todos los requisitos dogmáticos a que está sometida la punición de comportamientos omisivos. Que la realización del delito fiscal o con-

---

(83) BERDUGO/FERRÉ, «*Todo sobre el fraude...*», cit., p. 65.

tra la Seguridad Social, como delitos de resultado material, pueda cumplirse por comisión por omisión, no supone renunciar ni un ápice a las exigencias típicas que deben adjetivar el carácter fraudulento del ilícito y, especialmente, a la capacidad del engaño para inducir a error. Así se desprende de la elaboración dogmática doctrinal y jurisprudencial de la omisión impropia, y así ha quedado plasmado en el art. 11 del nuevo Código penal de 1995: «Los delitos o faltas que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la Ley, a su causación. A tal efecto se equiparará la omisión a la acción: a) Cuando exista una específica obligación legal o contractual de actuar. b) Cuando el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente.»

Los efectos expansivos de la tipicidad que puede llegar a tener la positivización en el art. 307 NCP de la modalidad omisiva, si no se produce una interpretación adecuada, son notables. Téngase en cuenta que la jurisprudencia, como se ha indicado, ya admitía la comisión por omisión en el delito fiscal con anterioridad a la reforma de 1995. Lo cual, entiéndase bien, es correcto. Siempre y cuando esa omisión sea también un engaño idóneo para inducir a error y, por otra parte, respete todas las reglas de la dogmática de la omisión. Permítaseme reproducir a continuación el extracto de un Fundamento de Derecho de un fallo de nuestro Tribunal Supremo que, a la postre, resultaría paradigmático en la criminalización de la modalidad omisiva en el delito fiscal:

«...se suscita como factible, la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o «mise en scène» que parecen ser consustanciales, comportamiento omisivo que reviste singular importancia por ser cada vez mayor el número de tributos que exigen del contribuyente alguna declaración e, incluso, la liquidación. (...). *Una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomarse este hecho —«facta concludentia»— como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar; (...), queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión en la Sentencia de 29 de junio de 1985 al expresar que «la ausencia de la declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público», y es patente —añadimos— que quien omita la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición que quien, en su de-*

*claración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo.» (STS de 2 de marzo de 1988, RJ. 1.520).*

El fallo transcrito ya ha sido objeto de comentario crítico en nuestra doctrina (84). Y a decir verdad, no podía ser de otro modo. Pues, en él se concatenan una serie de presunciones contra reo que finalmente cristalizan en una configuración de la conducta típica que va más allá del tenor literal posible. No puede afirmarse que el hecho de no presentar declaración, en el delito fiscal, constituirá siempre y en todo caso engaño idóneo para perjudicar a la Administración Tributaria. Ello, ocurrirá en algunos casos, mas no siempre. La cuestión es relativamente sencilla, cuando la omisión suponga una ocultación capaz de dejar a la Hacienda en situación de desconocimiento de los hechos imponibles que darán lugar a la deuda exigible, podrá —y deberá— afirmarse su relevancia penal. Mas cuando el comportamiento omisivo tan sólo cristalice, por ejemplo, en no presentar una declaración-liquidación de un deudor tributario con incapacidad de ocultación o distorsión de su deuda, la relevancia penal de la misma deviene un disparate. Y, lo que es más importante, viola claramente la letra de la ley. Pues, el tipo exige una conducta fraudulenta, por acción o por omisión, pero fraudulenta. Que no proceder a la declaración-liquidación, y por tanto omitir el ingreso de la cuota tributaria, ocasione un perjuicio es indudable, mas que este perjuicio adquiera relevancia penal exigirá un cambio de redacción de los términos legales.

En definitiva, y centrándonos ya solamente en el delito contra la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social, la exigencia de «fraude» prevista en el tipo penal nos permitirá configurar las posibles constelaciones de casos merecedoras de sanción penal. Evidentemente, 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 (85).

---

(84) Véase, BERDUGO/FERRÉ, «*Todo sobre el fraude...*», cit., pp. 61 y ss.

(85) Deberá tenerse muy en cuenta el desarrollo que en páginas anteriores se ha llevado a cabo sobre las diferentes modalidades de conducta. La regulación administrativa del cálculo de las cuotas y su pago, de la obtención de devoluciones y del disfrute de deducciones, así como el sistema de infracciones administrativas derivado de su incumplimiento.

a) *El fraude en la elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta.*

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 Tesorería General de la Seguridad Social «...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 totalidad 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» (86).

Supuesto paradigmático de elusión total podría ser, sin duda, el caso en que se *omiten los actos de «enquadramiento»*. Esto es, se trata de la omisión por parte del empresario de dar de alta a los trabajadores por cuenta ajena. 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, aún 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 (87).

La elusión fraudulenta del pago de las cotizaciones puede realizarse, también, aún cuando el empresario haya cumplido fielmente con sus deberes de enquadramiento. 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 RGRSS) para proceder al pago de la deuda nos permite deducir 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

---

(86) Exposición de Motivos de la LO 6/1995, de 29 de junio.

(87) Este último supuesto, tal y como se relata en el «*Informe sobre el fraude en España*», cit., p. 219: «...por lo general este enquadramiento indebido consiste en comunicar el alta en el Régimen Especial de Empleados del Hogar, en el Agrario o en el de Autónomos cuando procede el General, y, en menor medida, en comunicar el alta de trabajadores fijos como artistas o representantes de comercio, en sistemas especiales...».

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 (88). 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 reconocimiento 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, aún 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 real deuda 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. Las prácticas de cotización «defectuosa» más frecuentes parecen ser las siguientes (89):

- a) No declarar una parte de la retribución, que se paga «en negro», sin que quede constancia de la misma en nómina.
- b) Dar apariencia de gasto (dietas, pluses extrasalariales, gastos de locomoción, de vivienda, de ropa de trabajo, etcétera) en la nómina a lo que en realidad es salario.
- c) Pactar en convenio colectivo el carácter no cotizable de determinados conceptos salariales.
- d) No cotizar por cantidades cuyo carácter salarial se refleja en la propia nómina, de tal suerte que la base del boletín de cotización será inferior a la del recibo de salarios.

---

(88) Me refiero, claro está, al impago total. Sí es posible, lo que analizaremos a continuación, que se desfigure de los documentos de cotización la determinación correcta de las cuotas a satisfacer, teniendo por objeto tanto las obreras cuanto las empresariales, o ambas al unísono.

(89) Recogidas en el «Informe sobre el fraude en España», cit., pp. 221 y ss.

e) Aparentar que el contrato a jornada completa lo es a tiempo parcial, en el que se cotiza únicamente por la retribución percibida por las horas trabajadas.

f) Aplicar un grupo de cotización inferior al que, por su categoría profesional, corresponda al trabajador, con la consiguiente sujeción a un tope de cotización inferior.

g) Errores intencionados en los documentos de cotización, ya afecten a alguna base individual, ya a la suma de todas ellas.

h) Aplicación de tipos inferiores a los debidos: 1. Cotización por horas extraordinarias no estructurales, sujetas al tipo general de cotización, como si fuesen estructurales o debidas a fuerza mayor, a las que se aplica un tipo reducido. 2. Declaración de actividades de menor riesgo que las efectivamente desempeñadas por los trabajadores, para la aplicación de epígrafes de accidente de trabajo y enfermedades profesionales más bajos.

Finalmente, la elusión parcial o total de la deuda objeto de recaudación puede llevarse a cabo a través de una *fraudulenta «compensación»*. Como ya sabemos, la compensación va referida a los supuestos de colaboración obligatoria de la empresa en la gestión de la Seguridad Social. Las cantidades abonadas por el empresario en concepto de esta colaboración obligatoria —por incapacidad laboral transitoria y por desempleo parcial— y correspondientes al período a que se refieran los documentos de cotización, podrán ser compensadas con el importe de las cuotas devengadas en idéntico período (90). 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 (91).

#### b) *El fraude en la obtención indebida de devoluciones (92).*

Como ya sabemos, los sujetos obligados al pago tendrán *derecho a la devolución total o parcial del importe de los recursos que por error*

---

(90) Vid. supra, y art. 77 RGRSS.

(91) Los mecanismos de compensación son idénticos a los de imputación de deducciones o bonificaciones. En ambos casos se reflejan en los documentos de cotización, reduciendo la deuda en la cantidad resultante a compensar o deducir. Al hablar el tipo penal solamente de deducciones (disfrute indebido y fraudulento), el acatamiento al principio de legalidad nos obliga a tratar estos supuestos como casos de elusión del pago de cuotas o conceptos de recaudación conjunta. La principal consecuencia recaerá en el momento del cálculo de la cantidad defraudada. Remitimos, pues, al lector al lugar de su tratamiento. Vid. no obstante, supra.

(92) En el momento de escribir estas líneas existen algunos problemas para determinar con absoluta certeza la normativa aplicable al ejercicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos. En efecto, *el RD 1.637/1995, de 6 de octubre, aprueba el nuevo Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social.*

*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) (93).

El derecho a las devoluciones por las cantidades ingresadas indebidamente debe tener causa en error de hecho o de derecho 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, en todo caso, la tramitación a través de un «*expediente de devolución*» (94). En lo que ahora nos interesa, el expediente de devolución tiene por objeto el reconocimiento del derecho a la devolución y consiguiente pago material de lo indebidamente ingresado (95).

Lógicamente, a su vez, se deroga el anterior, aprobado por RD 1.517/1991, de 11 de octubre. Hasta aquí, la cuestión es sencilla. Simplemente, lo que se encontraba regulado en el art. 42, ahora se halla en el art. 44. Los problemas surgen porque la regulación de la iniciación, instrucción y resolución del expediente de devolución se encuentra en la OM de 8 de abril de 1992, que desarrollaba el derogado Reglamento General de Recaudación. El vigente Reglamento General de Recaudación aún no ha sido objeto de desarrollo, por lo que parece que deberá seguir aplicándose la Orden Ministerial citada en todo lo que no contradiga al nuevo Reglamento General de Recaudación. Lo que puede asentarse en una interpretación a «sensu contrario» de la disposición derogatoria única del RGRSS de 1995; donde se afirman que quedan derogadas «...las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo dispuesto en el Reglamento que por este Real Decreto se aprueba».

(93) No será obstáculo para la efectividad del derecho a la devolución que las cantidades ingresadas indebidamente hubiesen sido ingresadas después de ser objeto de reclamación de deuda, acta de liquidación o de cualquier otro acto de liquidación y de gestión recaudatoria, siempre que el derecho a la devolución resulte o se reconozca en la resolución de un recurso administrativo o por acuerdo o resolución que suponga la revisión o anulación del acto administrativo que hubiere dado lugar al ingreso de una deuda en cuantía superior a la que legalmente procedía (art. 44.3 RGRSS).

(94) Véase, en lo que sigue, arts. 32 a 36 de la OM de 8 de abril de 1992.

(95) En realidad, también puede tener por objeto la ejecución de la devolución solamente cuando el derecho a la devolución haya sido reconocido en una resolución administrativa o judicial distinta de los actos por los que se realiza el pago material del ingreso reconocido como indebido. Ciertamente, no es descartable la posibilidad de un fraude en la obtención indebida de devoluciones a través de la provocación de una resolución administrativa o judicial favorable. El supuesto, no obstante, es casi de laboratorio, pues requeriría una previa liquidación administrativa de cuotas que, posteriormente, devendría una liquidación en cuantía excesiva por mor de la maniobra fraudulenta, y, en consecuencia, obligaría a una resolución administrativa o judicial viciada por el engaño y favorable al perceptor de la devolución. No creo que merezca la pena detenerse en este supuesto, si bien desde un punto de vista teórico podría tener algún interés el problema de concurrencia con una posible estafa procesal.

El expediente, cuando se inicia a instancia de parte, deberá contener los hechos, razones y petición en la que se concrete con toda claridad la pretensión. Además, se deberán adjuntar los documentos que demuestren el derecho a la devolución y la realización del ingreso indebido, así como cuantos elementos de prueba el interesado considere oportuno al efecto. En fin, el expediente deberá seguir su tramitación ordinaria, con nombramiento de instructor, propuesta de resolución, alegaciones, resolución, ejecución, etcétera.

Desde la perspectiva del ilícito penal, interesa subrayar tan sólo algunas notas que pudiera presentar el fraude en la modalidad de obtención indebida de devoluciones.

Pues bien, parece evidente que 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. 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. Estas, 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 prácticamente inevitable, lo que deberá resolverse aplicando las reglas generales que disciplinan el concurso «medial» de delitos (art. 77 NCP); si bien deberá tenerse en cuenta la irrelevancia penal de la mayor parte de falsedades ideológicas realizadas por particular en el nuevo Código penal (art. 392).

Ahora bien, en la medida en que esta modalidad del delito contra el patrimonio de la Seguridad Social *requiere la realización de un acto de disposición (la resolución del órgano administrativo competente favorable a la devolución)*, también se entenderá sin dificultad que será precisa la existencia de un *error* en el engañado. Error que se convierte en el presupuesto ineludible de la disposición patrimonial perjudicial para las arcas de la Tesorería General de la Seguridad Social. La imputación objetiva del resultado dañoso (la cantidad indebidamente devuelta) a la maniobra engañosa requerirá que el acto de disposición se fundamente en el error por ella provocado. No basta pues, con una devolución indebida basada en peticiones carentes de fundamento. Es preciso, que la devolución indebida tenga su origen en la documentación falsa aportada por el autor del delito. En otras palabras, no se criminaliza la obtención indebida de devoluciones; se criminaliza la conducta fraudulenta que tenga por objeto la obtención indebida de devoluciones.

c) *El fraude en el disfrute indebido de deducciones por cualquier concepto.*

Tal y como se ha desarrollado en páginas precedentes, por deducciones deben 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 art. 77.2 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, como también sabemos, 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 se compadeciera con los términos legales de los delitos de fraude de subvenciones (arts. 308 y 309 NCP) (96).

Recordemos también que, por lo que respecta al mecanismo legal de imputación de las deducciones, debe subrayarse que el sujeto responsable que tenga concedidas bonificaciones, reducciones o deducciones de otra naturaleza en sus deudas por cuotas y no las hubieren perdido por incurrir en sanción o por cualquier otra causa, podrán deducir su importe en el boletín de cotización, en los siguientes supuestos:

a) Cuando, cualquiera que sea el momento del pago de las cuotas, se hubieren presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario.

b) No obstante, la Tesorería General de la Seguridad Social, previa resolución de la Entidad Gestora reconociendo el derecho a las deducciones o cuando éstas se concedan automáticamente por las normas reguladoras de las mismas, podrá autorizar a los obligados al pago a que apliquen tales deducciones en los documentos de cotización correspondientes a períodos distintos de aquéllos a los que la liquidación se contrae pero referidas a los períodos de cotización que dicha Tesorería General determine (art. 77.2 RGRSS).

*De este modo, cuando resulte procedente la deducción y/o la compensación, se minorará o extinguirá la deuda por dichas cuotas así como por los conceptos de recaudación conjunta y recargos pertinentes sobre unas y otros en dicho período hasta el importe de las cantidades deducibles y/o de las prestaciones compensables, cualquiera que sea el momento de su pago.*

Dada la innumerable casuística sobre deducciones, reducciones o bonificaciones, no parece posible en este contexto detenerse en mayores detalles. A mayor abundamiento, debe recordarse que el vigente Reglamento General de Recaudación del Sistema de Seguridad Social no ha sido aún desarrollado. El intérprete deberá tener en cuenta, pues, en su momento, la normativa aplicable.

---

(96) Vid. supra.

Sí puede afirmarse, en términos generales, que el delito requerirá que el disfrute de deducciones se realice de forma indebida y fraudulenta. La conducta se instrumentará, normalmente, a través de una imputación indebida de las deducciones en los documentos de cotización, con el fin de disminuir el importe de la liquidación de cuotas. Bien aplicando bonificaciones y reducciones de mayor cuantía, bien simulando la existencia de contratos bonificados.

Parece probable que la manipulación o falseamiento de los documentos de cotización vaya acompañada de la realización de otras falsedades documentales. Pues, lógicamente, el reconocimiento de la procedencia de la deducción exigirá soporte documental probatorio, como podría ser el acompañamiento de un ejemplar del modelo de relación nominal de trabajadores con bonificación o reducción de cuotas por cada modalidad de bonificación, reducción o cualquier otro beneficio deducible a que tenga derecho la empresa. Lo que, sin duda, se convertirá en una sólida base para poder afirmar el dolo y el ánimo fraudulento exigidos por el tipo penal. Todo ello, claro está, con independencia de la apreciación del concurso de delitos que corresponda.

## *2.2. La necesidad de que el perjuicio irrogado a la Tesorería General de la Seguridad Social exceda de quince millones de pesetas.*

El delito contra la Seguridad Social se configura como un delito de resultado material, cuya perfección típica exigirá la producción de un perjuicio económico en la Tesorería General de la Seguridad Social. Sobre esto, y sólo sobre ello, parece reinar acuerdo. El resto de cuestiones que afectan a la cuantía defraudada son objeto de polémica doctrinal y jurisprudencial; si bien, como no podía ser de otro modo, referida a los delitos contra la Hacienda Pública. Los términos del debate, no obstante, serán idénticos, pues el legislador en este punto también ha procedido a una regulación notablemente similar a la del delito fiscal.

Las líneas que siguen no albergan la pretensión de zanjar la discusión, ni siquiera se procederá a reproducir la misma. Tan sólo se intentará llegar a una cierta claridad en la interpretación de los términos legales. En este sentido, se pondrá de relieve la decisión político-criminal de someter a una cuantía fija —y en una cierta cantidad— la delimitación entre el ilícito penal y el ilícito administrativo; se optará por una de las dos alternativas posibles a la hora de fijar la naturaleza jurídica de la cuantía defraudada: condición objetiva de punibilidad o resultado típico; lo que nos llevará, lógicamente, a tener que pronunciarnos sobre el objeto del dolo y sobre la posibilidad (teórica) de la punición de las formas imperfectas de realización; finalmente, aun cuando no en importancia, será preciso analizar los términos legales en torno a la determinación de la cuantía.

Así pues, la primera decisión política que se vierte en la regulación del nuevo delito contra la Seguridad Social, reside en *someter la relevancia penal del fraude a la presencia de un perjuicio económico cifrado en una cuantía mínima que exceda de quince millones 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 los quince millones de pesetas, 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 deba 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 de más de quince millones de pesetas 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.

Otra cosa es, ciertamente, la decisión sobre la concreta cifra elegida, así como sobre la no introducción de algún criterio correctivo de naturaleza proporcional. En torno a lo primero, es evidente que se ha optado por su equiparación a lo previsto en el delito de elusión del pago de tributos. Sin embargo, entiendo que mientras en los delitos contra la Hacienda Pública pudiera ser razonable la actualización de la cantidad de cinco a quince millones, tras diez años de previsión de la primera, en el delito contra la Seguridad Social, dado el montante inferior de las cuotas, devoluciones y deducciones sobre las que se opera, el límite pudiera devenir excesivamente restrictivo. Sin duda, razones de prudencia ante la tipificación de un nuevo delito, y cierto desconocimiento de la realidad criminológica subyacente han podido abonar la decisión adoptada.

Por otro lado, el legislador no consideró propuestas que incidían en la necesidad de someter la cantidad elegida a un límite proporcional. Debe subrayarse, en este sentido, que en el Congreso llegó a prosperar el acuerdo sobre la necesidad de que el umbral del delito fiscal, además de superar los quince millones de pesetas, se situara en, cuando menos, un veinte por ciento del total de la cuota defraudada. Ambos requisitos debían entenderse como concurrentes, de forma que si se excedía de

quince millones, pero ello no suponía el 20% de la defraudación y no podría afirmarse el delito (97).

Sea como fuere, finalmente la letra de la ley tan sólo refleja la exigencia de cantidad mínima defraudada en quince millones de pesetas. Lo cual, también debe advertirse, *tendrá su incidencia además en la determinación de la pena aplicable. Pues, por lo que se refiere a la naturaleza pecuniaria se establece una multa proporcional —del tanto al séxtuplo de la cuantía—, y con respecto a la privativa de libertad, la cantidad mínima de quince millones deberá ser el referente básico para cifrar la apreciación de la agravante de especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado, prevista en el art. 307.1.b) del NCP.*

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. Así, para los primeros (98), nos encontramos ante un criterio de necesidad de pena o de restricción de la punibilidad de la conducta, ajeno a lo injusto del hecho. Se trata de una opción político-criminal que obedece a la necesidad de procurar una intervención selectiva del derecho penal, mas de todo punto extraña a la configuración del injusto y la culpabilidad. En consecuencia, por un lado, el conocimiento integrante del dolo del autor no tiene por qué abarcar la cuantía mínima exigida, basta con comprender el carácter fraudulento de la conducta y la provocación -en abstracto- de un perjuicio económico. En otros términos, el error sobre el «quantum» de lo defraudado carecería de relevancia. Por otro lado, también parece improbable, desde esta perspectiva, la punición de las formas imperfectas de ejecución: tentativa acabada e inacabada (99).

(97) Sobre la tramitación parlamentaria de esta cuestión, puede verse, SÁNCHEZ LLIBRE, J., «La nueva regulación del delito fiscal», en AAVV, «Nueva Regulación del delito fiscal contra la Seguridad Social», ed. por el Consejo de Colegios de Graduados Sociales de Catalunya», Barcelona, 1995, pp. 59 y ss.

(98) Sostienen que nos encontramos ante una condición objetiva de punibilidad: PÉREZ ROYO, «La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal», en «Medidas urgentes de reforma fiscal», Madrid, 1977, vol. I, p. 162; téngase en cuenta, no obstante, que este autor cambiará su opinión, entendiéndolo que nos encontramos ante un elemento del tipo de injusto, esencialmente a partir de la introducción en nuestro Código penal del denominado delito contable: vid, PÉREZ ROYO, «Los delitos y las infracciones...», cit., p. 133; BACIGALUPO ZAPATER, E., «El delito fiscal en España», en RFDUC, n.º 56, 1979, p. 79; MUÑOZ CONDE, P.E., cit., p. 871; ARROYO ZAPATERO, L., «Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones», Madrid, 1987, pp. 101 y ss.; BERDUGO/FERRÉ, «Todo sobre el fraude...», cit., pp. 84 y ss.; entre otros.

(99) A juicio de ARROYO ZAPATERO, «Delitos contra la Hacienda Pública...», cit., pp. 104 y ss., la impunidad de las formas imperfectas de ejecución no es consecuencia necesaria de la naturaleza de condición objetiva de punibilidad de la cuantía

Desde el ángulo inverso, se mantiene su pertenencia al tipo objetivo (100). No se podría afirmar que la cuantía del fraude es ajena a la conducta fraudulenta realizada por el autor del delito. Antes bien, debe ser abarcada por el dolo y, además, de esta forma se evitarían lagunas de punibilidad al resultar punibles las formas imperfectas de ejecución.

Desgraciadamente, sobre todo ello ni siquiera podemos proporcionar al lector un criterio jurisprudencial firme, pues los pronunciamientos en ambos sentidos son constantes y reiterados (101).

A mi juicio, nos encontramos ante un elemento del tipo de injusto. Aun cuando sin duda disten de ser definitivos, quisiera aportar a los ya conocidos algún otro argumento:

*Primero:* A pesar de que el intérprete debe atenerse a la voluntad de la ley, atendiendo a su sentido objetivo, pudiera no ser supérfluo subrayar que la discusión en la tramitación parlamentaria de la Ley Orgáni-

---

defraudada. Por su parte, BERDUGO/FERRÉ, «*Todo sobre el fraude...*», cit., p. 86, afirman: «...la tipificación de figuras como el delito contable, aparentemente estarían en contradicción con la exclusión de la relevancia penal de las formas imperfectas de ejecución del fraude fiscal. Justamente los tipos del artículo 350 bis del Código Penal cobran sentido como consecuencia de la no relevancia, con carácter general, de las formas imperfectas, pues implican seleccionar aquellos actos previos al fraude que en opinión del legislador merecen la intervención del Derecho penal. Argumento al que hay -que añadir las dificultades que se vinculan a una consideración de la cuantía como componente del tipo, en cuanto debería ser captado por el dolo y la cantidad concreta defraudada, puede que no se sepa hasta un momento muy posterior a la defraudación.» A mi juicio, los argumentos no pueden considerarse definitivos. Por lo que respecta a la criminalización del delito contable, obstruccionismo fiscal, incumplimiento de deberes formales tributarios o como quiera llamarse, el argumento es claramente reversible. Pues, la existencia del delito es también prueba de la posibilidad técnica de las formas imperfectas de ejecución, incluso de la necesidad de que algunas de ellas revistan el carácter de delito autónomo, aun cuando la cuantía del fraude perseguido no alcance los mínimos exigidos en el delito fiscal. Por último, las dificultades que se aprecian para que la cuantía sea abarcada por el dolo, dado que la determinación concreta del fraude se establecerá con posterioridad, concretamente por el juez de lo penal, no parecen superiores a otros delitos similares. Sencillamente, bastará con un conocimiento del «quantum» de lo defraudado en términos de «dolo eventual», y, por otra parte, el hecho de que la cuantía definitiva del fraude se determine tiempo después (normalmente pasarán años) por el juez penal, no significa, lógicamente, que el autor del delito en el momento de realizar el hecho no tenga un conocimiento razonable, aproximado y altamente probable de la dimensión lesiva de su comportamiento.

(100) Véase, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «*El nuevo delito fiscal*», en Comentarios a la Legislación Penal, Madrid, 1983, T. II, pp. 272 y ss.; PÉREZ ROYO, «*Los delitos...*», cit., p. 133; MARTÍNEZ PÉREZ, «*Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública*», en Comentarios a la Legislación Penal, T. VII, Madrid, 1986, p. 266; AYALA GÓMEZ, «*El delito de defraudación...*», cit., pp. 218 y ss.; MORALES PRATS, F., «*Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales*», en Revista Técnico Laboral, 1986, p. 11; BAJO/SUÁREZ, P. E., «*Delitos patrimoniales y económicos*», cit., pp. 613 y ss.; SUÁREZ GONZÁLEZ/HERRERA MOLINA, «*Delito fiscal y Constitución (A propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990)*», en CPC, n.º 45, 1991, pp. 750 y ss. (en nota n.º 13); entre otros.

(101) Véanse, las *SSTS* de 2 de marzo de 1988 y de 27 de diciembre de 1990 (*RJ* 1.520 y 5.209, respectivamente).

ca 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 por qué 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. 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. 349 bis.1.b) CP; 307 1.b) NCP). En estos casos, la pena deberá imponerse en su grado máximo —o en términos del NCP— 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 (102). En este caso, parece que

---

(102) Ello implica tomar partido por la tesis que defiende la vinculación material de las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal a los elementos de la teoría del delito; incluyendo en la apreciación no sólo las genéricas, sino también aquellas que sirven para formar tipos atenuados o agravados en la Parte especial del Código penal. En este sentido, ya DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., «Naturaleza de las circunstancias modificativas, su referencia a los elementos del delito y el artículo 60 del Código penal español», en ADPCP, 1977, pp. 597 y ss.; ALONSO ALAMO, M., «El sistema de las circunstancias del delito», Valladolid, 1981, p. 206; CEREZO MIR, J., «Curso de Derecho Penal Español. Parte General», T. II, Madrid, 1990, pp. 103 y ss.; VALLE MUÑIZ,

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 todavía vigente regulación del error de tipo sobre «*elemento*» que agrave la pena [art. 6 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 (103). Y, si se me permite, todavía con mayor rotundidad de la regulación del error de tipo prevista en el art. 14.2 del NCP: «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 quince millones de pesetas 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, exige, para imponer una pena privativa de libertad de dos a cuatro años, que el autor conozca

---

J.M., «Fundamento, alcance y función de las causas de justificación incompletas en el Código Penal español», ADPCP, 1992, pp. 561 y ss. Existen, no obstante, importantes opiniones discrepantes, entre las que debe ser destacada la de QUINTERO OLIVARES, G., «Determinación de la pena y política criminal», CPC, n.º 4, 1978, pp. 65 y ss.; id., «Derecho Penal. Parte General», 2.ª ed., Madrid, 1989, p. 609, para quien «...la pretensión de que todas las circunstancias agravantes o atenuantes han de tener una explicación en la antijuricidad o en la culpabilidad debe ser abandonada, pues, amén de que el contenido de esos conceptos es discutido, puede suceder que la razón de una atenuación o de una agravación no se encuentre ni en la antijuricidad ni en la culpabilidad, sino en postulados político-criminales fundados en la función o finalidad que se le quiere dar a la reacción penal.» También, asentando el fundamento dogmático de las circunstancias modificativas en la mayor o menor necesidad de tutela, GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., «Teoría general de las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal», Valencia, 1988, pp. 143 y ss. Entiendo, sin embargo, que siendo perfectamente asumible que en el ámbito de la determinación de la pena deban penetrar consideraciones político-criminales, ello no supone argumento alguno en contra de la vinculación de las circunstancias modificativas al injusto o a la culpabilidad. Afortunadamente, la política criminal juega un papel importante, no sólo en el ámbito de la determinación de la pena, sino en la configuración e interpretación de todos y cada uno de los elementos del delito: la determinación del contenido del dolo, el fundamento y alcance de las causas de justificación, la naturaleza y efectos del error sobre el tipo permisivo, por citar sólo algunos ejemplos, son prueba irrefutable de lo dicho y, sin embargo, no parece que fuera acertado desvincular tales cuestiones de la naturaleza y contenido material de los elementos de la infracción penal.

(103) Véase, MIR PUIG, S., «Derecho Penal. Parte General», 3.ª ed., Barcelona, 1990, pp. 272 y ss.; GARCÍA ARÁN, M., en MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, «Derecho penal. Parte General», Valencia, 1993, p. 419.

la elevada cuantía de lo defraudado, la imposición de una pena de uno a cuatro años también requerirá que la cuantía superior a quince millones de pesetas forme parte del objeto del dolo del autor.

Por último, no quisiera terminar este apartado sin hacer mención a las reglas que deben regir la determinación de la cuantía exigida en este delito. Así, tal y como expresamente se recoge en el Código penal (art. 349 bis. 2 CP; art. 307.2 NCP): «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.»

En principio, no parece que pudieran surgir excesivos problemas interpretativos. 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 quince millones de pesetas 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.

A mi juicio, sin embargo, la ley no presenta la claridad que hubiera sido deseable en lo referente a los conceptos en virtud de los cuales debe alcanzarse el perjuicio exigido. Es decir, se trata de determinar si los quince millones de pesetas deben responder al impago de cuotas o conceptos de recaudación conjunta, a la obtención indebida de devoluciones y al disfrute ilícito de deducciones, de manera conjunta o separadamente. En el primer caso, bastará alcanzar la cuantía requerida independientemente de que responda a diferentes conceptos: parte a elusión de cuotas, parte a devoluciones y parte a deducciones indebidas; asimismo, en esta hipótesis, aun cuando se defraudaran, por ejemplo, veinte millones de pesetas por cada uno de los conceptos nos encontraríamos ante un único delito en cuantía de sesenta millones. La segunda opción interpretativa nos llevaría a entender que el mínimo de fraude debería responder de forma independiente a alguno de los supuestos previstos: impago de cuotas, obtención de devoluciones o disfrute de deducciones; de forma que quedaría vedada la posibilidad de sumar can-

tidades heterogéneas en orden a afirmar el delito. Tan sólo si se rebasan los quince millones por impago de cuotas o por obtención de devoluciones o por disfrute de deducciones, de forma autónoma e independiente, podría procederse por ilícito penal. Asimismo, en este segundo supuesto, la presencia de fraudes superiores a quince millones de pesetas imputables a diversos conceptos daría lugar al concurso real o ideal de delitos pertinente.

Como se habrá observado, la cuestión presenta un calado político-criminal notable, y salvo que se alcance un importante consenso doctrinal y jurisprudencial al respecto, puede conducir a hipótesis de impunidad materialmente injustas.

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 quince millones de pesetas...», 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»*. En efecto, como ha descrito GARCÍA ALBERO: «Las leyes mixtas se caracterizan por la reunión de diversas acciones en un mismo precepto que son abarcadas por la misma conminación penal, tratándose de indagar, mediante criterios hermenéuticos, si en realidad conforman diversas modalidades no autónomas de un mismo tipo (ley mixta alternativa) o por el contrario constituyen formas independientes de ejecución con relevancia propia (ley mixta acumulativa).» (104)

Los criterios generales para determinar cuándo nos encontramos ante una unidad típica adolecen del rigor necesario para resolver definitivamente la cuestión (105). Sin duda, porque tan sólo a partir de la

---

(104) GARCÍA ALBERO, R., «*Non bis in idem material y concurso de leyes penales*», Barcelona, 1995, p. 114; también, SANZ MORÁN A., «*El concurso de delitos. Aspectos de política legislativa*», Valladolid, 1986, pp. 118 y ss.; de leyes mixtas excluyentes y no excluyentes hablan COBO/VIVES, «*Derecho Penal. Parte General*», 3.<sup>a</sup> ed., Valencia, 1990, p. 141.

(105) Recoge algunos de los criterios propuestos, GARCÍA ALBERO, R., «*Non bis in idem...*», cit., pp. 116 y ss.: «...cuando las diversas conductas alternativas no constituyan más que una casuística agotadora de una determinada forma de ataque, o de un determinado género de objetos de ataque a un mismo bien jurídico, que la ley ha pretendido captar de modo exhaustivo» (...) «...cuando pueda establecerse una relación *genus-species* entre las diversas modalidades ejecutivas o los distintos objetos materiales de la acción, en tanto en cuanto una de ellas implique necesariamente a las otras» . (...) «...las diversas conductas se establecen de modo secuencial, de mayor a menor grado de lejanía bien respecto de la lesión del bien jurídico o de progresión en relación con el objeto material de la acción» (...) «...cuando las diversas modalidades aparezcan estrechamente emparentadas, en tanto supongan la afectación del mismo bien jurídico, la reunión de todas ellas en un mismo precepto puede constituir un importante indicio de que el legislador no les ha atribuido un desvalor de la acción diverso como para erigirse en tipos delictivos distintos pese a aparecer conminados con la misma pena.»

interpretación de las concretas figuras delictivas pueden esperarse los frutos deseados.

En este sentido, entiendo que el núcleo de la argumentación debe venir presidido por la configuración del bien jurídico protegido en el delito contra la Seguridad Social. Pues bien, tal y como ha sido desarrollado con anterioridad, el art. 307 NCP 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. Lo realmente importante a efectos del tipo de lo injusto, es que el autor del delito impute indebidamente en los preceptivos documentos de cotización deducciones que hagan amornar la deuda real con la Seguridad Social. Los términos legales son a este respecto tajantes: sea cual sea la conducta a través de la que se instrumentalice el fraude, habrá de provocar un perjuicio económico de más de quince millones de pesetas. De entender que en la modalidad de disfrute de deducciones estamos ante otro bien jurídico —función de gasto o financiera—, habría que identificar el resultado del delito, no con la pérdida de ingresos de la Tesorería General de la Seguridad Social, sino con el daño para los fines públicos perseguidos con la actividad de gasto o fomento; lo que, por lo menos de *lege lata*, no parece fácilmente sostenible (106).

---

(106) Entiendo por ello que la letra de la ley interpone importantes escollos a la argumentación contraria, desarrollada en el seno del delito fiscal, por GRACIA MARTÍN, L., «Nuevas perspectivas...», cit., pp. 212 y ss. Este autor, entiende que en el art. 349 CP se cobijan dos tipos de injusto diferenciados e independientes: la elusión del pago de tributos y el disfrute indebido de beneficios fiscales. Su argumentación es, sin duda, coherente con la toma de posición respecto a los bienes jurídicos protegidos: «...en el tipo de la elusión del pago se afecta de un modo muy destacado (...) a la función de justicia del tributo, en el sentido de que el autor ataca el valor de la capacidad contributiva. (...). «...mediante la percepción indebida de beneficios fiscales se menoscaban las funciones político-económicas y financieras del tributo.» (p. 213). La consecuencia, a su juicio, es muy clara: «...no incurrirá en delito de defraudación tributaria quien, por ejemplo, defraude 4.000.000 de pesetas mediante una elusión de pago de cuota y, al mismo tiempo y además, otros 4.000.000 mediante la percepción de beneficio fiscal indebido, pues la cuantía de los 5.000.000 (el autor argumenta, lógicamente, con los límites cuantitativos vigentes con anterioridad a la reforma de 1995) debe referirse a cada uno de dichos conceptos sin consideración al otro. Pero, por el contrario, quien defraude 5.000.000 de cuota y al mismo tiempo, y además, otros 5.000.000 mediante la percepción de un beneficio fiscal indebido, realizará dos delitos de defraudación tributaria en concurso real o ideal...» (p. 214). La opción de este autor a favor de entender el delito fiscal como una «ley mixta acumulativa» choca frontalmente, como él mismo viene a reconocer, con la configuración del resultado típico llevada a cabo por la ley. Pues, en la modalidad fiscal indebido de beneficios fiscales lo importante no sería la falta de ingresos del Tesoro Público, sino «... la cuantía en que el interés financiero se ha perjudicado, es decir, la cuantía de los recursos que se deberían haber movilizad en aras a la finalidad pública perseguida, la trascendencia de ésta, etc. ...» (p. 214, siguiendo a CAYÓN GALIARDO, «La unidad funcional de la Hacienda Pública», IEF, Madrid, 1988, p. 122).

A la conclusión alcanzada contribuye también la figura de la regularización de la deuda con la Seguridad Social, como excusa absolutoria (art. 349 bis.3 CP y 307.3 NCP). 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.

Menores problemas interpretativos plantea la modalidad de la obtención indebida de devoluciones. Pues, el núcleo del injusto es el mismo: tanto se daña a la función recaudatoria de la Seguridad Social eludiendo el pago de cuotas, cuanto obteniendo la devolución de forma indebida de las ya ingresadas. Que el mecanismo fraudulento sea diverso, tan sólo responde a la diversa regulación administrativa del sistema de recaudación de cuotas y del sistema de reconocimiento de devoluciones; lo que por sí solo no alcanza a configurar tipos de injusto diversos y autónomos.

En definitiva, *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 quince millones a la cuantía legalmente debida.

### 2.3. *El dolo y el ánimo defraudatorio como exigencias del tipo subjetivo.*

El delito contra la Seguridad Social no admite la comisión culposa. En la redacción dada por la LO 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 art. 307 del NCP, 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, de modo que tal y como reza su artículo 12: «Las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán 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 el Patrimonio de la Seguridad

Social (107). En consecuencia, el error sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal, también cuando fuera vencible.

La exigencia, además, del «ánimo fraudulento» como elemento subjetivo del injusto distinto al dolo, se desprende tanto de la dinámica defraudatoria en todo caso requerida, cuanto de su mención expresa en la letra de la ley (108).

En cualquier caso, no parece necesario, por lo menos en este lugar, detenerse más en las exigencias del tipo subjetivo del delito contra la Seguridad Social. Los problemas que pudieran surgir no distarían mucho de los de otros delitos semejantes; con lo que bastará con la aplicación de las reglas dogmáticas genéricas. Probablemente, deberá prestarse mayor atención a la necesidad de su constatación en el proceso penal. Pues, dada la naturaleza subjetiva de estos elementos, es evidente que no será posible su comprobación mediante prueba directa. Antes bien, como tiene declarado el Tribunal Supremo, y aún el Tribunal Constitucional, su prueba es una cuestión de «inferencias», en función de los datos anteriores, coetáneos y posteriores que corresponde resolver al juzgador «a quo». Esto es, mediante un proceso de deducción lógica, respetando las reglas de la experiencia humana y de la racionalidad, tal y como claramente expresa la *STS de 20 de noviembre de 1991 (RJ. 8.338)*: «...frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe «animus defraudandi» o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional. No sólo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal «a quo» se convence razonada y razonable-

---

(107) Aun cuando la presencia en el tipo de un elemento subjetivo del injusto distinto al dolo conduciría igualmente, por lo menos a juicio de la doctrina mayoritaria y la práctica unanimidad de la jurisprudencia, a la exigencia, en todo caso, de dolo, no conviene olvidar que la decisión de que la intervención penal no deba detenerse en la neutralización de los ataques «dolosos» y especialmente peligrosos para determinados bienes jurídicos, no debe responder, empero, únicamente a la imposibilidad técnica de la comisión imprudente de algunas figuras delictivas. Antes bien, debe asentarse principalmente en el correcto entendimiento del carácter fragmentario del Derecho penal y de los principios que lo informan: intervención mínima y «ultima ratio». Las posibilidades de tutela y de reparación que albergan otras ramas de nuestro ordenamiento, sin duda, con una menor carga afflictiva, convierten en imperativo la decisión de proceder a una incriminación de la imprudencia de forma altamente selectiva. Esto es, solamente frente a las imprudencias más graves y en supuestos de bienes jurídicos esenciales de la comunidad.

(108) La exigencia de elemento subjetivo del injusto es admitida sin reparos, también, por la jurisprudencia. Véanse, *SsTS de 29 de junio de 1985 (RJ. 3.087)*, *2 de marzo de 1988 (RJ. 1.520)*, *26 de noviembre y 27 de diciembre de 1990 (RJ. 9.165 y 5.209 de RJ. 1991)*, *28 de junio de 1991 (RJ. 7.590)*, *20 de noviembre de 1991 (RJ. 8.338)*, *3 de diciembre de 1991 (RJ. 8.964)* y *9 de marzo de 1993 (RJ. 2.547)*, entre otras.

mente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da.

El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación...» (109).

---

(109) Véase sobre esto, la *STC de 26 de abril de 1990*.