

EL NUEVO DELITO DEL ARTÍCULO 307 DEL CÓDIGO PENAL

Tomás Herranz Saurí
Fiscal, Decano de la Sección de Delitos Económicos de la Fiscalía
Provincial de Madrid

SUMARIO: 1. Introducción, 2. Fraude de cotizaciones, 2.1 Tipo básico el artículo 307, 2.1.1 Texto del artículo, 2.1.2 Elementos del tipo penal, 2.1.2 La regularización, 2.1.4 No paralización de los procedimientos administrativos de liquidación y cobro, 2.1.5 Arrepentimiento y colaboración, 2.1.6 Ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil, 2.2 El tipo agravado el artículo 307 bis, 2.2.1 Texto del artículo, 2.2.2 Valoración de la reforma por el Consejo Fiscal, 2.2.3 Competencia para el enjuiciamiento, 2.2.4 Supuestos de agravación, 3. Fraude de prestaciones, 3.1 Texto del artículo 307 ter, 3.2 La acción típica, 3.3 Subtipo agravado, 3.4 La excusa absolutoria, 3.5 Paralización del procedimiento administrativo, ejecución de los contenidos económicos de la sentencia, 3.6 Aplicación temprana.

Este trabajo se enmarca en las Jornadas de Fiscales Especialistas en Delitos Económicos celebradas los días 20 Y 21 de JUNIO de 2013 en el Centro de Estudios Jurídicos, y tiene por objeto realizar un estudio de las novedades que la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre ha introducido en el delito contra la Seguridad Social. La ponencia se presenta junto con otra del mismo título elaborada por el Letrado de la Administración de la Seguridad Social Juan Carlos Lozano Ortiz y con la intención de aportar la visión propia de cada uno sobre el alcance de las modificaciones introducidas por la reforma.

Respecto del tipo ya preexistente, el fraude en las cotizaciones a la Seguridad Social, probablemente la mayor discrepancia entre nosotros se centre en el alcance que debe darse a la acción de defraudar; así, mientras en este escrito se sostiene que el fraude supone una maniobra de engaño que debe producirse en el momento de presentación de los boletines de cotización, por parte de mi compañero de ponencia se va a proponer que la acción de defraudar puede producirse con actuaciones posteriores a aquella presentación de los boletines de cotización, como la sucesiva creación de empresas con los mismos trabajadores y actividad económica. Esta distinta concepción otorgará, consecuentemente, un distinto significado a la expresión “La mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos”. Otra discrepancia es la del contenido que deba darse al término cuotas, más restrictivo en este escrito y más amplio, sobre la base de una única sentencia del Tribunal Supremo, por parte de Juan Carlos Lozano.

El nuevo tipo que la reforma introduce en el Código Penal, el fraude en las prestaciones de la Seguridad Social, proporcionará una abundante carga de trabajo a jueces y fiscales al posibilitar la persecución de cualquier tipo de fraude en las prestaciones, sin límite mínimo de carácter económico que justifique la intervención del Derecho Penal; de otra parte, presumiblemente se producirán una cantidad no desdeñable de causas en las que el número de imputados será tan elevado que el manejo de las mismas tanto durante la instrucción como en el enjuiciamiento será especialmente complejo.

1. INTRODUCCIÓN

En nuestro vigente Código Penal nos encontramos a la Seguridad Social como sujeto de protección penal en el título XIV del libro II bajo la rúbrica “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. Y dentro de este título el

artículo 307 se dedica explícitamente a la tutela de la función recaudatoria de la Seguridad Social, limitándose las conductas penalmente relevantes a las que pudieran poner en peligro el sistema de obtención de recursos, básicamente, mediante la elusión de las cotizaciones legalmente preceptivas. Con la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre esta protección de la función recaudatoria ha sido ampliada para los supuestos de ataques más graves mediante la introducción de un nuevo subtipo agravado en el artículo 307 bis.

Antes de la reforma operada por la citada Ley Orgánica 7/2012 también cumplía la función protectora del patrimonio de la Seguridad Social, aunque no lo manifestara explícitamente el tipo penal, ahora desde la perspectiva del gasto, el artículo 308; aunque dicho precepto, a diferencia del anterior, no cita a la Seguridad Social como sujeto protegido, dada su ubicación bajo la rúbrica citada y la indudable inclusión de la Seguridad Social en el concepto "Administración Pública", ninguna duda hay de que las subvenciones y ayudas otorgadas por la Seguridad Social se encontraban bajo el manto protector del artículo 308; duda que, de otra parte, sería imposible desde el Pleno no jurisdiccional de la Sala 2ª del Tribunal Supremo del día 15 de febrero de 2002 donde se estableció que "El fraude en la percepción de las prestaciones por desempleo constituye una conducta penalmente típica prevista en el art. 308 del CP".

Sin embargo, la Ley Orgánica 7/2012 con la reconocida intención de mejorar la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, que se revela como un elemento imprescindible del conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica, especialmente severa en el ámbito europeo, y más en concreto en el caso español (apartado I del Preámbulo de la Ley Orgánica) introduce un tipo específico para la penalización de las defraudaciones en prestaciones del Sistema de la Seguridad Social mediante un tratamiento penal diferenciado de la obtención fraudulenta de ayudas y subvenciones que ofrece una respuesta eficaz frente a los supuestos de fraude con grave quebranto para el patrimonio de la Seguridad Social. (apartado I del Preámbulo de la Ley Orgánica).

De tal modo que la protección del gasto que antes de la reforma otorgaba el artículo 308 se trasvasa al nuevo tipo penal contenido en el artículo 307 ter; razón por la que como se confiesa en el apartado IV del Preámbulo de la Ley Orgánica se modifica también el artículo 308 del Código Penal. Así se dice por el legislador que debido al antiguo concepto de subvención y a determinadas interpretaciones jurisprudenciales, (en clara referencia al acuerdo no jurisdiccional citado y a la jurisprudencia posterior que del mismo surge) se ha llegado a considerar como subvención a la prestación y al subsidio de desempleo, por lo que sólo existía defraudación cuando la cuantía superaba la cifra de ciento veinte mil euros, quedando despenalizados los demás casos (apartado IV del Preámbulo), razón por la que se reforma el artículo 308 del Código Penal para mantener dentro de la regulación del fraude de subvenciones únicamente las ayudas y subvenciones de las Administraciones Públicas cuando la cuantía supere la cifra de ciento veinte mil euros y, cuando se trate de prestaciones del sistema de la Seguridad Social, los comportamientos defraudatorios se tipifican en un nuevo precepto, el artículo 307 ter, que, en los supuestos más graves lleva aparejada una pena de prisión de hasta seis años. De esta manera, en clara relación de causalidad con la crisis económica que supone una importante disminución de los ingresos de la Seguridad Social al tiempo que un considerable incremento del gasto derivado del aumento de personas que precisan prestaciones sociales, se establece una especial protección del patrimonio de la Seguridad Social por la doble vía de castigar conductas que antes eran impunes (los fraudes inferiores a 120.000 €) y de incrementar la pena de aquellas que resultan especialmente graves (fraudes superiores a 50.000 € o

con empleo de organización criminal o personas interpuestas). Así se reconoce en el apartado IV del Preámbulo de la Ley Orgánica cuando se dice: En cuanto a los delitos contra la Seguridad Social, se reforma el artículo 307 del Código Penal a los efectos de reducir a cincuenta mil euros la cuantía que establece el tipo delictivo como condición objetiva de punibilidad. La fijación del límite debe hacerse conforme a criterios económicos, políticos y sociales. La realidad social y económica actual pone de relieve la necesidad de actuar, con mayor contundencia, frente a las conductas presuntamente delictivas y tramas organizadas que ponen en peligro la sostenibilidad financiera del Sistema de la Seguridad Social. La reducción de la cuantía del tipo delictivo permite que sean objeto de punibilidad penal hechos que actualmente sólo son sancionables administrativamente y que son objeto de un contundente reproche social en momentos de especial dificultad económica en el ámbito empresarial como los actuales.

La trascendencia que esta reforma ha operado en todos los tipos de fraude a la Seguridad Social ha justificado que por la Ley 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social (BOE de 27 de diciembre de 2012) se ordene al Gobierno, en su Disposición final sexta, la creación en el plazo de seis meses desde su entrada en vigor (la que se produjo al día siguiente de su publicación en el BOE con excepción de lo previsto en el artículo 23.1.i) del Texto Refundido de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, y en la disposición adicional trigésima primera del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, en la redacción dada por el apartado Cinco del artículo 4 y el apartado Tres del artículo 2 de la presente Ley, que entraron en vigor el 1 de enero de 2013) en el seno de la Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, de una Unidad Especial de Colaboración y Apoyo a los Juzgados y Tribunales y a la Fiscalía General del Estado para la lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social, que dependerá orgánica y funcionalmente de la Autoridad Central de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Quizá también fuera conveniente la creación de un Observatorio del Delito contra la Seguridad Social de estructura similar al que existe para el delito fiscal; la novedad de los tipos penales, la profundidad de la reforma y la circunstancia de estar implicados distintos organismos relacionados con la Seguridad Social como la Tesorería General de la Seguridad Social, el Instituto Nacional de la Seguridad Social, el Servicio de Investigación de la Seguridad Social, el Servicio Público de Empleo Estatal, la Inspección de Trabajo, así parecen aconsejarlo

2. FRAUDE DE COTIZACIONES.

2.1 TIPO BÁSICO. EL ARTÍCULO 307

2.1.1 Texto del artículo

Dado que la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre ha supuesto una considerable modificación del contenido del artículo considero necesaria su reproducción aquí. A fin de resaltar la parte modificada dejaré esa parte del texto en letra cursiva.

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de *50.000 euros* será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía *salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo.*

La mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior se estará al importe total defraudado durante cuatro años naturales.

3. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado frente a la Seguridad Social al completo reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas ante la Seguridad Social una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización de la situación ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

4. La existencia de un procedimiento penal por delito contra la Seguridad Social no paralizará el procedimiento administrativo para la liquidación y cobro de la deuda contraída con la Seguridad Social, salvo que el juez lo acuerde previa prestación de garantía. En el caso de que no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, el Juez, con carácter excepcional, podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de las garantías, en el caso de que apreciara que la ejecución pudiera ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación. La liquidación administrativa se ajustará finalmente a lo que se decida en el proceso penal.

5. Los jueces y tribunales podrán imponer al obligado frente a la Seguridad Social o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda con la Seguridad Social y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del deudor a la Seguridad Social o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o de otros responsables del delito.

6. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda frente a la Seguridad Social que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recaban el auxilio de los servicios de la Administración de la Seguridad Social que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2.1.2 Elementos del tipo penal

El delito contra la seguridad social contemplado en el artículo 307 del Código Penal tiene una naturaleza similar al delito contra la hacienda pública del artículo 305 con el que comparte Título, el XIV del Libro II, diferenciándose del delito fiscal en la institución defraudada –la Seguridad Social– y en los conceptos de la defraudación –cuotas de la Seguridad Social–. Es decir, es la trasposición del delito fiscal a los ingresos que percibe la Seguridad Social de lo que pagan los empresarios por cuota obrera, cuota empresarial y lo que esta norma penal llama conceptos de recaudación conjunta: primas por accidente de trabajo y enfermedad profesional, aportación al Fondo de Garantía Salarial y cuotas para formación profesional y desempleo (STS nº 1333/04 de 19 de noviembre).

Este delito es ciertamente un delito especial, en la medida en que el círculo de posibles sujetos activos está restringido: solo pueden ser autores en sentido estricto quienes pueden eludir el pago de las cuotas de la Seguridad Social. Y en el régimen general sólo puede eludir ese pago precisamente el empresario pues es el único sujeto

que asume la responsabilidad del pago por expresa declaración legal, “El empresario es sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotización e ingresará las aportaciones propias y las de sus trabajadores en su totalidad” (art. 104.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social). Es más, en el régimen general de la Seguridad Social el trabajador, aunque sí podría responder por otro título de participación, no puede ser nunca autor directo en sentido estricto de ese delito pues, por más que esté sujeto a la obligación de cotizar (art. 103.1 de la Ley General de la Seguridad Social), la responsabilidad del cumplimiento de esa obligación no recae sobre él, ni siquiera en el caso de que al abonársele el salario no se haya procedido a la retención ordenada por la Ley (art. 104.2 LGSS). Por tanto el ámbito de posibles sujetos activos de este delito en el régimen general de la Seguridad Social, autor en sentido estricto (artículo 28, párrafo primero CP), queda restringido a quienes ostenten la cualidad de empresario, sin perjuicio de la eventual aplicación del art. 31 bis C.P. cuando el empresario es una persona jurídica (que será el supuesto más frecuente), y sin perjuicio de la posible responsabilidad penal como partícipe de un tercero, extraño a esa relación jurídica. En el delito de defraudación de cuotas de la Seguridad Social, en definitiva, sólo puede ser autor en sentido estricto quien ostenta la responsabilidad del pago, porque sólo él puede eludirlo. Si el sujeto activo de este delito sólo puede serlo el empresario por ser un delito especial, los terceros participantes lo serán a título de cómplice (artículo 29 CP), inductor o cooperador necesario (artículo 28 a) y b)). Estas figuras ya pueden ser ocupadas por un trabajador o por personas extrañas a la relación laboral y requerirán en cada caso una conducta que coadyuve a la producción del delito.

El artículo 307 habla de «cuotas» en general y sin especificar, lo que demuestra la voluntad del legislador de incluir tanto la cuota empresarial como la obrera (Ubilex non distinguet, nos necdebemusdistinguere). A ello hay que añadir lo que la norma penal llama conceptos de recaudación conjunta: primas por accidente de trabajo y enfermedad profesional, aportación al Fondo de Garantía Salarial y cuotas para formación profesional y desempleo. Sin embargo, contra lo que se sostiene en la sentencia del Tribunal Supremo nº 523/2006, de 19 de mayo, entiendo que no pueden incluirse las cantidades procedentes de los recargos de mora, de apremio e intereses como constitutivas de conceptos de recaudación conjunta. En la expresión legal conceptos de recaudación conjunta deben incluirse únicamente los que se acaban de citar como señalados por la STS nº 1333/04 de 19 de noviembre; es decir, las primas por accidente de trabajo y enfermedad profesional, aportación al Fondo de Garantía Salarial y cuotas para formación profesional y desempleo, así como otras que puedan establecerse en el futuro. Indudablemente el legislador, ante la variedad y variabilidad de los distintos regímenes de afiliación a la Seguridad Social, no ha querido cerrar el tipo penal mediante la enumeración de un numerus clausus de obligaciones de cotización, pero parece razonable ceñir la represión penal a la elusión de estas obligaciones sin ampliarla a las consecuencias administrativas del incumplimiento. El argumento utilizado en la sentencia referida relativo a que el legislador no puede haber querido establecer una protección parcial del patrimonio de la Seguridad Social, que no incluyera recargos e intereses, no resulta definitivo si se somete a la comparación con el delito contra la Hacienda Pública, allí ninguna referencia se hace a conceptos de recaudación conjunta, sin que quepa pensar que el legislador estime que merecen menor protección las arcas de la Hacienda Pública que las de la Seguridad Social. Además, si se admite la inclusión de intereses, se estaría llevando al día de la elaboración de la certificación de descubierto por la Tesorería el momento de consumación del delito, lo que, además de hacer depender tal circunstancia de tercero distinto del autor, resulta

inadmisible por afectar al principio de seguridad jurídica el cual es especialmente exigible en el ámbito penal.

El problema se plantea probablemente porque, a diferencia de las autoliquidaciones de impuestos periódicos (IVA), en la Seguridad Social no se produce una declaración resumen anual, sino que las empresas presentan mensualmente sus boletines de cotización, de manera que si hay algún tipo de incumplimiento como, por ejemplo, su falta de pago, inmediatamente se generan los correspondientes recargos e intereses, sin que haya que esperar a que acabe el año; razón por la que cuando la Seguridad Social emite el correspondiente certificado computa todas esas cantidades. Sin embargo, insisto, el delito es por fraude en las cotizaciones y sólo las cantidades estrictamente correspondientes a este concepto deben ser computadas para integrar la cuota delictiva; el resto de cuantías son consecuencia del incumplimiento y servirán, en su caso, para integrar la responsabilidad civil derivada del delito.

Cuestión distinta es la que también suscita esta sentencia acerca del valor probatorio de las liquidaciones de deuda que realiza la Tesorería General de la Seguridad Social en orden a acreditar la superación de los 120.000 € en que se fijaba entonces el límite cuantitativo mínimo de la cuota típica y que tras la reforma operada por la Ley orgánica 7/2012 debe referirse a 50.000 €. Indudablemente siendo estas un documento oficial gozan de una presunción de veracidad en virtud de la que no precisan de su ratificación en juicio; pero si son cuestionadas por la defensa con argumentaciones que cuestionen la presunción de que gozan, entiendo que sí deberían ratificarse en el plenario; así sucede, por ejemplo con lo análisis de las sustancias intervenidas en las causas por delitos de drogas. La experiencia práctica demuestra que en estas certificaciones la Tesorería incluye recargos e intereses cuya consideración es, como se ha dicho, harto dudosa.

La acción consiste en defraudar a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de esta y conceptos de recaudación conjunta. Utiliza el tipo penal los verbos eludir y defraudar. Ambos son términos diferentes que expresan la misma idea, como se dice en la sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo nº 1333/04 de 19 de noviembre (RJ 2004/7654). Eludir, afirma esta resolución, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es: «huir de la dificultad, esquivarla o salir de ella con algún artificio». En lo que aquí nos interesa equivale a esquivar el pago de las cuotas de la Seguridad Social, que puede hacerse a través de una declaración falsa (acción) o también por no haber la declaración debida (omisión). Defraudar, palabra que viene del latín «defraudare» que a su vez procede de «fraus, fraudis» que significa engaño; pero la significación actual no hace necesariamente referencia al engaño. El referido diccionario oficial, en sus dos primeras acepciones, únicas que aquí nos interesan, nos dice que defraudar es: 1) Privar a uno con abuso de confianza, con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho». 2) «Eludir o burlar el pago de los impuestos». Si nos acogemos a este segundo significado, defraudar es una redundancia respecto de eludir.

Si tomamos el primero, que parece lo más adecuado a fin de conceder algún valor a lo que el legislador expresamente nos dice, el término defraudar nos lleva al incumplimiento de un deber por infidelidad a las propias obligaciones, con lo que se perjudica a alguien en sus derechos.

En todo caso, como sigue afirmando la sentencia citada, ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos

alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social. La exigencia de fraude reclama, por tanto, la presencia de una determinada modalidad de acción u omisión, de una conducta engañosa, dirigida a que la Tesorería General de la Seguridad Social desconozca los hechos que fundamentan el origen y la cuantía de la deuda, bien sea total o parcialmente. El simple impago de la cotización empresarial o de la parte proporcional de la cuota obrera correspondiente al empresario carece de relevancia penal. Son necesarios los elementos objetivo y subjetivo, siendo por consiguiente imprescindible el ánimo de defraudar, evidente en quien de propósito declara mal o torticeramente, pudiendo darse también en quien no declara, equivaliendo por tanto el fraude a efectos punitivos en desfigurar las bases tributarias o de cotización a la seguridad social con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos o el pago de las cuotas de la seguridad social; el que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete una infracción administrativa pero nunca un delito. Y como el delito se comete en el momento de la presentación de las declaraciones inveraces (modelos TC1 y TC2) o en el de vencimiento del plazo de presentación sin que esta se haya efectuado, es entonces cuando se ha de producir esa conducta engañosa destinada a ocultar los elementos que permitan conocer la cuantía de lo que debe cotizarse; de tal modo que conductas posteriores (como, por ejemplo, una sucesión de empresas) no pueden servir para integrar la acción delictiva de este tipo penal; si acaso estas servirán, de cumplirse el resto de elementos del tipo, para integrar un delito de insolvencia punible.

Aunque no conozco ningún caso en que haya sido así, alguno se ha debido producir en que se haya archivado un procedimiento penal iniciado por denuncia en la que se dijera que los documentos de cotización no se correspondían a la realidad pero habían sido presentados; me cuesta creerlo pero es la única explicación que encuentro a que el legislador justifique la nueva redacción que al párrafo segundo del apartado 1º de este artículo 307. En el apartado IV del Preámbulo se dice *En la práctica se dan supuestos en los que se interpreta que no existe delito contra la Seguridad Social por el mero hecho de que se hayan presentado los documentos de cotización, sin entrar a valorar si son veraces y completos*(el subrayado es mío). Lo que sí puedo afirmar que se produce con regularidad son denuncias del Servicio de Investigación de la Seguridad Social (SISS) en las que se relata que una empresa lleva años sin pagar las cotizaciones de la Seguridad Social, pero en todos los casos que he conocido los boletines de cotización se presentaban, si bien nunca se pagaban las cuotas correspondientes y, en ningún caso, se informaba por el SISS que aquellos boletines de cotización pudieran ser inveraces. De modo tal que, ante la ausencia de indicio alguno de que se hubiera producido fraude en la presentación mensual de los boletines de cotización, se archivan los procedimientos penales por ser los hechos denunciados atípicos penalmente (cuestión distinta es que ante la enumeración de otros indicios sugerentes de actividad delictiva incardinable en otros tipos como el de la insolvencia punible hubieran debido reconducirse los procedimientos a la investigación del resto de requisitos de la misma).

Partiendo de las anteriores consideraciones la expresión introducida en la reforma *“la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”* no aporta nada a la configuración del delito ni nada puede extraerse de ella, como, por otra parte reconoce el propio legislador en el tantas veces citado apartado IV del Preámbulo al decir *El inciso no supone modificación conceptual alguna, sino que trata de fijar la interpretación auténtica de la norma.*

Es decir, la elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social, a mi entender, sigue debiendo de tener por causa una maniobra de engaño (el mayor de los engaños sería no hacer la declaración) en el momento de presentación de los boletines. Conductas como el impago sistemático de las cotizaciones, el incumplimiento de las condiciones impuestas para conceder un aplazamiento en el pago de la deuda, la incomparecencia a las citaciones de la Inspección de la Seguridad Social, la ocultación de obras que la empresa esté realizando para evitar el embargo de las certificaciones de obras, la sucesión de empresas, etc. cuando se producen con posterioridad a la presentación de los boletines de cotización podrán servir para determinar la posible presencia de un delito de insolvencia punible cometido para eludir el pago de las deudas con la Seguridad Social. Pero creo que nunca servirán, por ser actos posteriores, para determinar la presencia de una actividad fraudulenta que sirva de base para sostener el delito contra la Seguridad Social del artículo 307 CP. Y ello lo entiendo así porque el engaño base del tipo penal se refiere a los elementos del mismo (cuotas y demás conceptos de recaudación conjunta) pero no a la voluntad del empresario de efectuar el pago pues no estamos aquí ante un delito de estafa en el que una de las partes puede ser engañada en la voluntad de la contraparte de cumplir con sus obligaciones; la relación con la Seguridad Social es una relación reglada legalmente, al empresario se le impone una obligación sin contraprestación.

A la misma conclusión llegó el Consejo Fiscal en el informe que elaboró con fecha 7 de junio de 2012 sobre el anteproyecto de la reforma: *“Con esta fórmula el pre-legislador pretende poner término, mediante una interpretación auténtica de la norma, a la polémica doctrinal y jurisprudencial existente, con la actual redacción, acerca de cuándo debe entenderse concurrente el elemento de “defraudación” exigido por el tipo penal, particularmente en aquellos casos relativamente frecuentes en relación con el delito contra la Seguridad Social, en los que las empresas o sociedades que pretender eludir sus obligaciones para con la Tesorería General, proceden a dar de alta a todos sus trabajadores en el Sistema, dejando impagadas las cuotas correspondientes -posibilidad que el propio sistema de declaración y cotización permite-, consiguiendo posteriormente, a través de un mecanismo de sucesión de empresas, burlar la actuación de sus Unidades de Recaudación Ejecutiva. En definitiva la realidad criminológica nos muestra que el método de defraudación” más común a la Seguridad Social se está produciendo en la fase de recaudación, a través de la generación de descubiertos en una empresa que posteriormente se abandona, trasladándose los trabajadores a otra, que también generará descubiertos, y así sucesivamente. De tal modo, y constatada la habitualidad de dicho fenómeno, el pre-legislador ha optado por considerar que la mera presentación de tales documentos de cotización (declaración al fin y al cabo) no impide la consideración de su impago como fraudulento. Al entender de este Consejo Fiscal, dicha conducta debiera quedar regulada como modalidad del delito de alzamiento de bienes, en tanto que su única finalidad es la de dificultar la acción recaudadora de las Unidades de Recaudación Ejecutiva.”*

En la redacción anterior a la reforma, a los efectos de determinar la cuantía de la cuota típica se decía que había de estarse a *lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquellas correspondan a un periodo inferior a doce meses*. La nueva redacción que la reforma otorga al elemento temporal introduce dos modificaciones esenciales, la primera es la supresión a la referencia a cada una de las liquidaciones y la segunda consiste en que el periodo computable que pasa a ser de cuatro años naturales. Así, en cuanto al plazo establecido en el apartado 2 del artículo 307 ahora se dice que “A los

efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior se estará al importe total defraudado durante cuatro años naturales”.

El primer efecto que debe producir esta reforma en este aspecto es la desvinculación del elemento temporal del concepto año natural. En esto se produce una considerable diferencia respecto del delito “hermano” contra la Hacienda Pública (artículo 305 CP) delito en el que la reforma no ha alcanzado a este elemento del tipo penal pese a la indudable similitud de la reforma en ambos tipos penales que atribuyo, entre otras razones a lo que se puede denominar efecto Infanta Mercedes¹. Por ello entiendo que no es preciso que sean consecutivos porque sería posible que se produjera fraude en las cotizaciones de los años primero y tercero (o cualquier otra combinación en la que hubiera un periodo sin incumplimiento delictivo) y si se alcanza con la suma la cuota típica es suficiente. Pero es que, además, si se alcanzara la cuota típica en un plazo inferior a un año, lo que tras la considerable bajada que ha supuesto situar en 50.000 € el límite delictivo puede producirse con alguna frecuencia, también serán perseguibles los hechos desde ese mismo momento, sin que sea necesario esperar a que finalice el año natural (ni mucho menos a que pase el plazo de cuatro años).

Cuestión distinta es hasta donde se puede llegar en el tiempo a la hora de computar; creo que nunca pueden computarse meses prescritos administrativamente² salvo que las cuotas ya alcancen, por si solas, la cuota típica penalmente, en cuyo caso pueden computarse cuotas del “quinto” año para el tipo penal básico y de hasta el “décimo” año para el subtipo agravado del artículo 307 bis.

De otra parte, cuando exista organización criminal o se utilicen personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación para ocultar o dificultar la determinación de la identidad del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito, o la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito se podrán computar cuotas de cuatro años para alcanzar la cuota típica de 50.000 € pero será posible computar cuotas no prescritos penalmente por lo que podrá retrocederse hasta diez años para efectuar la suma sin que nada indique que tengan que ser consecutivos.

Puede parecer una conclusión excesiva, pero es lo que se deduce del texto legal por la combinación de los artículos 307 bis y 132 CP y, de otra parte, tampoco parece inapropiado que si el hecho es en sí mismo grave (cuotas de 120.000 €) o el delincuente ha empleado medios especialmente graves (organización criminal) o destinados a permanecer oculto (personas interpuestas) el legislador contrarreste esa especial gravedad con una mayor posibilidad de persecución.

También el Consejo Fiscal en el informe al anteproyecto se pronunció sobre la aparentemente excesiva amplitud de las conductas que pueden verse incluidas en el ámbito penal *“Este Consejo Fiscal debe manifestar que la convergencia de todas estas innovaciones en la tipificación del delito contra la Seguridad Social y que ya han sido apuntadas y, en especial, la reducción del importe en que se fija el límite penal de la defraudación a 50.000 euros, unido a la posibilidad de que dicha cuantía pueda resultar de la adición de diversos impagos en un período dilatado en el tiempo (de hasta 5 o 10 años, como se ha señalado) puede producir efectos perturbadores para la finalidad que el pre-legislador pretende, por cuanto al rebajar notablemente los actuales límites diferenciadores entre ilícito penal y el administrativo, se está abocando a una multiplicación importante de los procedimientos por delito que deberán tramitarse ante los órganos jurisdiccionales, lo cual puede afectar a la finalidad de agilizar la recaudación a través de los cauces del derecho administrativo sancionador.”*

2.1.3 La regularización

*Con la reforma de la ley Orgánica 7/2012 la regularización de la situación ante la Seguridad Social, que hasta ahora estaba configurada como una excusa absolutoria en el apartado 3, pasa a ser, junto con la defraudación en cuantía que exceda de los 50.000 euros, un elemento del tipo. De forma que el tipo básico queda configurado por la concurrencia de dos elementos; la conducta de quién defrauda a la Seguridad Social en una cantidad superior a la expresada y, además, no regulariza su situación. El Consejo Fiscal valoró positivamente tal modificación en su informe al anteproyecto, *toda vez la actual configuración de la regularización de la situación tributaria como excusa absolutoria sólo puede entenderse si se hace una interpretación muy amplia de esta causa de exención de responsabilidad penal, la cual no existe en el momento de producirse la conducta delictiva.**

De este modo la regularización se configura la regularización como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, de modo que hace desaparecer el carácter delictivo del inicial incumplimiento de la obligación con la Seguridad Social.

Un sector de la doctrina³ ha señalado el peligro que conlleva configurar la regularización como un elemento del tipo penal de defraudación tributaria; y es que la consumación dependería de hechos ajenos al obligado tributario (los que cierran la posibilidad de regularización), y ello incidiría en materia de prescripción, la cual se vería, si no impedida, retrasada.

En el apartado tercero, dedicado a la regularización, el legislador quiere establecer un concepto auténtico de qué debe entenderse por regularización de la situación ante la Seguridad Social, poniendo fin a la discusión sobre la necesidad de pago de la deuda, al señalar que comprende tanto el reconocimiento como el pago de la misma, concepto que excede el propio de la cuota tributaria defraudada y comprende tanto la cuota defraudada como de los intereses y recargos que fueran pertinentes. La redacción es idéntica a la establecida para el delito contra la Hacienda Pública (305 CP) con las únicas modificaciones terminológicas derivadas de la diferencia de organismos públicos, Hacienda Pública de un lado y Seguridad Social de otro. La regularización está limitada en el tiempo, debe producirse antes de que se le haya notificado al obligado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o (si no ha habido procedimiento administrativo de inspección) antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interpongan querrela o denuncia contra aquel o, por último, antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal del inicio de las diligencias, en este último caso el legislador no especifica qué debe entenderse por *diligencias*, creo que el concepto abarca tanto el proceso judicial penal como las diligencias de investigación que puedan abrirse en Fiscalía. Mientras que los dos primeros supuestos son claramente objetivos, el tercero es de naturaleza subjetiva pues será preciso acreditar que el obligado frente a la Seguridad Social tuvo conocimiento de la existencia de un procedimiento, judicial o fiscal, destinado a la averiguación del delito para impedir que la regularización produzca los efectos previstos.

Estos efectos, al configurarse la regularización como un elemento negativo del tipo, *salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los*

términos del apartado 3 del presente artículo, consisten, en palabras del legislador (apartado IV del Preámbulo de la ley), en que se neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, de modo que hace desaparecer el carácter delictivo del inicial incumplimiento de la obligación con la Seguridad Social.

El párrafo segundo, referido a que la regularización se extienda a la satisfacción de deudas tributarias prescritas en vía administrativa permitirá también, dada la remisión que se hace en el subtipo agravado previsto en el artículo 307 bis la regularización de cuotas prescritas en los casos de elevada cuantía (120.000 €), de fraude por organización o grupo criminal y de utilización de medios (ya sean personas, físicas o jurídicas, interpuestas, instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales) que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado, la determinación de la cuantía defraudada o, incluso, del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social.

La entrada en vigor del artículo 31 bis del Código Penal que establece la responsabilidad de las personas jurídicas ha introducido modificaciones en la responsabilidad penal por este delito y, cuando el obligado tributario es una persona jurídica como ocurrirá en la mayoría de los supuestos, podría ocasionar problemas de aplicabilidad, ya que la regularización está contemplada para el obligado frente a la Seguridad Social, esto es, la persona jurídica. ¿En qué situación queda el administrador o los administradores de la sociedad?, parece que se deberá extender a los mismos los efectos de la regularización toda vez que ahora esta se concibe como un elemento negativo del tipo que, si se da, impide que llegue a nacer el delito, razón por la que no habrá ningún responsable.

¿Qué ocurre entonces con las irregularidades contables u otras falsedades instrumentales?, la expresa mención a la imperseguibilidad de estos delitos mantiene para ellos la vieja concepción de excusa absolutoria que alcanza a las personas físicas responsables de los mismos. Ahora bien, como en este caso las falsedades instrumentales si nacen como delitos y la imperseguibilidad sólo alcanza al sujeto que haya regularizado su situación ante la Seguridad Social podría entenderse en los supuestos en que el deudor es una persona jurídica que los administradores de la misma no quedarían bajo el paraguas protector de la excusa absolutoria, lo que no parece congruente con la finalidad de la misma. Quienes tampoco quedan amparados por la excusa absolutoria referida a las falsedades instrumentales son los terceros partícipes, cómplices, cooperadores necesarios, inductores, pues ninguno de ellos puede participar en la regularización, la cual se contempla exclusivamente para el obligado frente a la Seguridad Social.

2.1.4. No paralización de los procedimientos administrativos de liquidación y cobro

Trasponiendo también a este delito la posibilidad que se permite a la Hacienda Pública respecto del suyo, el apartado 4º permite a los organismos de la Seguridad Social continuar con el procedimiento administrativo para la liquidación y cobro de la deuda. El objetivo de esta reforma es incrementar la eficacia del procedimiento de cobro de la deuda impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo, así como permitir a la administración la posibilidad de iniciar las actuaciones dirigidas al cobro al tiempo que se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor de la Seguridad Social. La sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación.

Este apartado de la reforma evidencia la ineficacia de los órganos de la jurisdicción penal para adoptar medidas cautelares de carácter real que garanticen las responsabilidades pecuniarias en la fase de instrucción, y que, sin justificación suficiente, en la práctica no se adoptan en este tipo de delitos. No tiene mucha explicación la renuencia de los jueces de instrucción a acordar medidas cautelares de contenido económico, como tampoco la tiene el escaso celo del Ministerio Fiscal en solicitarlas.

Como se señala en el informe del Consejo Fiscal al anteproyecto, *esta modificación que permite que la Administración de la Seguridad Social pueda continuar, en paralelo al proceso penal, el procedimiento administrativo de liquidación y recaudación, puede suponer riesgos evidentes de resultados contradictorios entre ambos procedimientos que se rigen por principios distintos y con diferentes mecanismos de investigación. Podría ser frecuente en estos casos que la cantidad defraudada determinada en el procedimiento penal no se corresponda con la deuda liquidada en el procedimiento administrativo.*

2.1.5. Arrepentimiento y colaboración

El apartado 5º del precepto permite la posibilidad de apreciar una atenuación de la pena en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda con la Seguridad Social y reconozca judicialmente los hechos. Extendiendo, de otra parte la posibilidad de atenuación de la pena a los otros partícipes en el delito cuando hayan colaborado activamente para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o, incluso, para la averiguación del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o de otros responsables del delito. Configurándose de esta manera una atenuante dirigida tanto a abreviar la duración del proceso penal (quizá pueda considerarse excesivamente corto el plazo de dos meses) como a asegurar la reparación del daño. Para aquellos supuestos no en que estas conductas se produzcan con posterioridad al plazo de dos meses será de aplicación la atenuante contemplada en la regla 5ª del artículo 21 del Código Penal de reparación del daño.

El Consejo Fiscal valoró positivamente esta incorporación al tipo penal *toda vez que está en la línea de incentivar al infractor a reparar el perjuicio económico causado y otros posteriores mediante la colaboración para el esclarecimiento de los hechos. Atenuación que ya ha sido legalmente incorporada con éxito en otros ámbitos de la criminalidad.*

2.1.6. Ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil

Por último, con nueva trasposición de lo previsto para el delito contra la Hacienda Pública, se ordena (quizás hubiera sido más correcto otorgar al juez la facultad) al órgano enjuiciador en estos delitos (o al encargado de la ejecución de la sentencia en aquellos lugares en que existen juzgados de ejecutorias) recabar el auxilio de los servicios de la Administración de la Seguridad Social para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil; ejecución que deberá ser llevada a cabo por el

procedimiento administrativo de apremio. Aunque, lógicamente, los recursos que eventualmente puedan interponerse deberán ser resueltos por el órgano que ha dictado la sentencia o, en su caso, el encargado de su ejecución.

2.2. EL TIPO AGRAVADO. EL ARTÍCULO 307 BIS.

2.2.1 texto del artículo

En este caso la novedad afecta a la totalidad del texto legal.

1. El delito contra la Seguridad Social será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuantía cuando en la comisión del delito concurriera alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de ciento veinte mil euros.

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo le serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 307.

3. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

2.2.2. Valoración de la reforma por el Consejo Fiscal

El Consejo Fiscal valoró positivamente la introducción del subtipo agravado *toda vez que supone una respuesta penal adecuada a los fraudes de especial gravedad, con incidencia en el plazo de prescripción de tales conductas que será de diez años.* Si bien señaló que en la práctica puede acarrear la aparición de algunos problemas, señalando particularmente los referidos a la obligación de conservación de documentos por los empresarios, que actualmente alcanza únicamente a seis años, y la dificultad que puede encontrar un órgano judicial para instruir una causa relativa a hechos prescritos administrativamente por lo que carecerá de la labor auxiliadora que suelen ofrecer los previos procedimientos administrativos de inspección en cuanto recaban numerosa información previamente al inicio del procedimiento penal; creo que todos podemos suscribir lo que en este aspecto dice su informe sobre la instrucción judicial como, *instrumento que en la actualidad se manifiesta escasamente eficaz para la averiguación de hechos generalmente de enorme complejidad.*

En el informe al Anteproyecto el Consejo Fiscal destacaba, también, que las agravaciones estaban en sintonía con las efectuadas también en relación con el delito fiscal. Sin embargo, destacaba la desproporción entre la cuantía de la agravación en relación con el delito básico, pues mientras en el delito fiscal la cuantía del tipo básico es por encima de los 120.000 euros y la agravación cuando la cuota sea superior a los 600.000 euros (el quintuplo de tipo básico); en el delito contra la Seguridad Social el tipo básico se ha reducido a 50.000 euros y la agravación a 120.000 euros (algo más del doble del tipo básico).

2.2.3. Competencia para el enjuiciamiento

La agravación de la pena que para este subtipo agravado se produce conlleva la consecuente incidencia tanto en la atribución de la competencia para el enjuiciamiento de estos delitos, cuya pena señalada es superior a cinco años, a las Audiencias Provinciales como, también, en la ampliación del período de prescripción del delito a

diez años. Ello debe merecer una valoración positiva por cuanto así se permitirá en estos casos, tanto el enjuiciamiento por un órgano de superior cualificación con el segundo efecto de permitirse en ellos el acceso al recurso de casación con la consiguiente creación de un cuerpo jurisprudencial, como la posibilidad de persecución de conductas que, por su complejidad o tardía detección, quedaban impunes al ser beneficiadas por un plazo más corto de prescripción.

2.2.4. Supuestos de agravación

El nuevo artículo 307 bis que constituye un tipo agravado del tipo básico cuando concurre alguna de las circunstancias que se prevén expresamente en el mismo, la cuantía eludida u otras circunstancias de especial entidad, como la utilización de sociedades o personas interpuestas para ocultar los verdaderos responsables del pago de las cuotas de la Seguridad Social, y que justifican un mayor reproche penal.

Comparto la opinión de nuestro compañero Conrado Sáiz Nicolás⁴ en el trabajo presentado en las jornadas del pasado año cuando criticaba el empleo de la expresión instrumentos o negocios fiduciarios y donde proponía su sustitución por esta otra: *La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario*. El término incluido en el texto legal puede dar lugar a confusión y a diversas interpretaciones judiciales, lo que no es deseable. Me permito reproducir su exposición dada su claridad difícilmente mejorable: El término <<fiducia>> en latín significa confianza. Se define como un contrato de transferencia temporal de la propiedad. El fiduciario deberá devolver el bien o los bienes referidos una vez cumplidas sus obligaciones. Se trata de un contrato mediante el que una persona física o jurídica (llamada fideicomitente o constituyente o fiduciante), transmite la propiedad de bienes o derechos a una persona física o jurídica (llamada fiduciario), con el objeto de cumplir un fin a favor del propio fideicomitente o su beneficiario. Lo característico del negocio fiduciario es la sujeción de un determinado patrimonio al cumplimiento de un fin. Posteriormente, ese patrimonio es transferido a un destinatario final que puede ser el propio fideicomitente –sin perjuicio de que cualquier incumplimiento de lo pactado por parte del fiduciario permite la resolución del contrato y la restitución de los bienes- o también a una persona distinta llamada fideicomisario.

Durante la vigencia del negocio fiduciario el obligado fiduciario asume los deberes de garantía y responsabilidad sobre el patrimonio recibido como titular del patrimonio, entre los que se encuentran cumplir con las obligaciones fiscales correspondientes al fideicomiso y a los bienes fideicomitados. En el ámbito sucesorio se admite la sustitución fideicomisaria en los artículos 781 y siguientes CC.

Asimismo, el negocio fiduciario no se encuentra regulado en el Código Civil si bien la jurisprudencia lo ha admitido plenamente en base al principio general de autonomía de la contratación (artículos 1091 y 1255 CC). Y considera que el negocio fiduciario como un doble contrato, primero un contrato de compraventa, y segundo un contrato de fiducia o garantía, constituyendo ambos contratos un negocio causal.

Por otro lado, en el ámbito de la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles, se ha considerado la posición fiduciaria de los administradores como una cualidad inherente a los administradores de una sociedad de capital que emana del deber de diligencia y del deber de lealtad contemplado en los artículos 225 y 226 de la Ley de Sociedad de Capital. De esta forma, ambos deberes dan contenido al *deber fiduciario general* al expresar la voluntad hipotética de los socios consistente en que los administradores desempeñan su cargo esforzándose en la consecución del interés social y absteniéndose de obtener ventajas propias a costa del sacrificio de la sociedad, y evita los costes inherentes a una regulación exhaustiva de la diversa tipología de conflictos de intereses.

Para precisar el contenido de los conceptos paraísos fiscales y territorios de nula tributación debe acudir a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, donde se establece que tendrán *la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente. Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio*

de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen. Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse. Por lo que este concepto tendrá un carácter dinámico que deberá acreditarse en cada caso al constituir ahora uno de los elementos del tipo. De otra parte, nos encontraremos con un territorio de nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda. A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo. La remisión a las condiciones que reglamentariamente se determinen referidas a las cotizaciones de la Seguridad Social plantea los problemas de toda remisión normativa aumentados en este caso por cuanto la referencia puede ser una norma de carácter reglamentario, es decir, de rango inferior a la ley.

3.FRAUDE DE PRESTACIONES

El legislador introduce un nuevo artículo mediante el que se tipifica el delito de obtención de prestaciones de la Seguridad Social por medio de error provocado mediante la simulación de hechos falsos o mediante la tergiversación u ocultación de hechos verdaderos.

3.1. TEXTO DEL ARTÍCULO 307 TER

1. Quien obtenga, para sí o para otro, el disfrute de prestaciones del Sistema de la Seguridad Social, la prolongación indebida del mismo, o facilite a otros su obtención, por medio del error provocado mediante la simulación o tergiversación de hechos, o la ocultación consciente de hechos de los que tenía el deber de informar, causando con ello un perjuicio a la Administración Pública, será castigado con la pena de seis meses a tres años de prisión.

Cuando los hechos, a la vista del importe defraudado, de los medios empleados y de las circunstancias personales del autor, no revistan especial gravedad, serán castigados con una pena de multa del tanto al séxtuplo.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

2. Cuando el valor de las prestaciones fuera superior a cincuenta mil euros o hubiera concurrido cualquiera de las circunstancias a que se refieren las letras b) o c) del apartado 1 del artículo 307 bis, se impondrá una pena de prisión de dos a seis años y multa del tanto al séxtuplo.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro a ocho años.

3. Quedará exento de responsabilidad criminal en relación con las conductas descritas en los apartados anteriores el que reintegre una cantidad equivalente al valor de la prestación recibida incrementada en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección y control en relación con las mismas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran

producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, el Letrado de la Seguridad Social, o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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

4. La existencia de un procedimiento penal por alguno de los delitos de los apartados 1 y 2 de este artículo, no impedirá que la Administración competente exija el reintegro por vía administrativa de las prestaciones indebidamente obtenidas. El importe que deba ser reintegrado se entenderá fijado provisionalmente por la Administración, y se ajustará después a lo que finalmente se resuelva en el proceso penal.

El procedimiento penal tampoco paralizará la acción de cobro de la Administración competente, que podrá iniciar las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución previa prestación de garantía. Si no se pudiere prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración de la Seguridad Social que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

6. Resultará aplicable a los supuestos regulados en este artículo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 307 del Código Penal.

3.2. LA ACCIÓN TÍPICA

En el Preámbulo de la Ley se indica que este precepto está destinado a proteger las prestaciones del sistema de la Seguridad Social, castigando los comportamientos defraudatorios con una penalidad ajustada a la gravedad del hecho: prisión de seis meses a tres años en los supuestos ordinarios; multa del tanto al séxtuplo en los casos que no revistan especial gravedad; y prisión de dos a seis años y multa del tanto al séxtuplo en los supuestos agravados. Solución que, como se dijo al inicio de este trabajo, permite dar un mejor tratamiento penal a las conductas fraudulentas contra la Seguridad Social, cuya persecución se realizaba hasta ahora como fraude de subvenciones del artículo 308 que producía la impunidad de aquellos fraudes que no superaban el límite cuantitativo establecido (80.000 €).

De otra parte, como señala el legislador el artículo 307 ter viene también a facilitar la persecución de las nuevas tramas organizadas de fraude contra la Seguridad Social que, mediante la creación de empresas ficticias, tienen por único fin la obtención de prestaciones del Sistema.

El Consejo Fiscal consideró que la aprobación de la reforma obligaría a realizar los ajustes pertinentes en el Texto Refundido de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, a los efectos de coordinar ambos sistemas, puesto que el artículo 23 del referido texto tiene una redacción idéntica respecto de la empresa y el artículo 26 de los trabajadores, que en su caso deberá ser reformado en el mismo sentido que las infracciones de prevención de riesgos laborales. Reforma que se ha producido por medio del artículo cuarto de la Ley 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social (BOE de 27 de diciembre de 2012), que modifica los artículos 15, 16, 21, 22, 23, 26, 39, 40, 46 y 46 bis (regulándose en los nuevos artículos 22 y 23 las infracciones graves y muy graves respectivamente) de aquel Texto Refundido de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social.

El precepto castiga con igual pena, apartado 1º, tanto a quien obtiene las prestaciones de la Seguridad Social como a quien facilita a otros su obtención. En mi

opinión resulta mucho más grave la conducta de estos últimos al facilitar una estructura que permite multiplicar el daño a los recursos públicos, ya que a través de las denominadas empresas ficticias se facilita a múltiples falsos trabajadores la obtención de prestaciones de la Seguridad Social; sin esas estructuras la dificultad de producción de este delito sería enorme para las personas individuales, quedando su campo de acción reducido a los supuestos de prolongación indebida de la prestación por ocultación de hechos de los que tengan el deber de informar; supuesto de menor entidad que la adquisición indebida de prestaciones. De otra parte, probablemente debería haberse evaluado las diferentes posiciones que, frente a la conducta delictiva, pueden adoptar los autores. Así, quien facilita la estructura (empresa) para la obtención ilícita del derecho a obtener prestaciones de la Seguridad Social será una persona que, alejada de cualquier situación de necesidad, obtiene anticipadamente y con poco riesgo un cuantioso beneficio por la aportación económica del resto de autores (falsos trabajadores); en cambio estos últimos, probablemente en una precaria situación económica, deben realizar una “inversión” sin que tengan garantizado que la Seguridad Social les va a conceder la pretendida prestación. Sin perjuicio de la posible apreciación de las atenuantes previstas en la parte general del Código Penal, creo que existe una mayor maldad, digna de una adecuada respuesta punitiva, en el falso empresario que en los falsos trabajadores.

Las empresas ficticias dan de alta en el sistema de la Seguridad Social a personas que, en realidad, no son sus trabajadores, como a pesar de presentar puntualmente los boletines de cotización no ingresan cantidad alguna estas pseudoempresas no sufren ninguna merma patrimonial, antes al contrario, suelen cobrar de los futuros beneficiarios una cantidad por su colaboración, pasado un tiempo, el necesario para la adquisición al derecho a la prestación pretendida, los pseudotrabajadores solicitan esa prestación. Más adelante se reproduce uno de estos supuestos como la mejor explicación práctica posible tanto de la mecánica de producción del delito como ejemplo de su importancia económica.

La configuración de este tipo penal como un delito de resultado permite que se produzca en grado de tentativa. El delito se habrá consumado, a mi entender cuando se obtenga la resolución administrativa de concesión de la prestación que es la que otorga el derecho al disfrute de la prestación, sin que crea sea necesario el inicio de su disfrute mediante el cobro de cantidades u otras prestaciones, lo que pertenecería a la fase de agotamiento.

El problema se planteará a la hora de determinar que actos pueden ser aptos para integrar la tentativa punible. Desde luego la presentación del documento de petición de prestaciones con la alegación de los requisitos necesarios y el acompañamiento de documentos (inveraces) que los acrediten constituirá tentativa, salvo que aquellos documentos sean manifiestamente insuficientes para provocar el error en la administración (tentativa imposible o inidónea). Pero hay campos de actuación que pueden resultar más difíciles de interpretar; por ejemplo si la Seguridad Social detecta y denuncia la existencia de una empresa ficticia (que da falsamente de alta a personas que en realidad no son trabajadoras) antes de que los supuestos trabajadores soliciten las prestaciones, parece que si todo es falso (empresa y trabajo) podemos hablar de un inicio de ejecución de este delito; pero en otros casos el alta ficticia de trabajadores puede deberse a otros fines como la obtención de un permiso de residencia, la evitación de una orden de expulsión o la introducción de familiares (hijos o padres) en territorio nacional en cuyo caso la conducta no sería incardinable en este tipo penal.

3.3. SUBTIPO AGRAVADO

El apartado 2º se destina al castigo de las conductas más graves, las cuales se califican por su importancia económica (superior a 50.000 €) o por la concurrencia de los otros supuestos previstos en las letras b) y c) del supuesto agravado del fraude de cotizaciones. Razón por lo que lo anteriormente expuesto sobre esos supuestos resulta igualmente predicable aquí.

Sin embargo, el tipo penal no prevé un límite mínimo a partir del cual las conductas sean únicamente perseguibles en vía administrativa. Quizá el principio de intervención mínima del derecho penal hubiera justificado la fijación de un umbral no delictivo igual que ocurre para el fraude de cotizaciones a la Seguridad Social.

3.4. LA EXCUSA ABSOLUTORIA

El tratamiento que se da en este precepto en su apartado 3º a la regularización difiere del que se otorga tanto a los otros delitos contra la Seguridad Social (artículos 307 y 307 bis) como al delito fiscal (artículo 305). El reintegro de las cantidades defraudadas no se configura como un elemento negativo del tipo sino como una causa de exención de la responsabilidad criminal. Con la finalidad de asegurar la indemnidad del patrimonio de la Seguridad Social se exige no sólo el reintegro de las sumas defraudadas (o cantidad equivalente al valor de la prestación recibida) sino también el incremento correspondiente al interés legal del dinero incrementado en dos puntos porcentuales a computar desde el momento en que se perciben las prestaciones.

3.5. PARALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. EJECUCIÓN DE LOS CONTENIDOS ECONÓMICOS DE LA SENTENCIA

La estructura y redacción del nuevo tipo penal en los apartados 4º a 6º es idéntica a la otorgada al tipo básico, por lo que se dan por reproducidas las observaciones anteriormente realizadas respecto de los mismos. La extensión desmesurada, impropia de los tipos que hasta ahora se conocían en el Código Penal, quizá debiera merecer una reflexión, si la redacción es la misma nada hubiera impedido, al igual que se hace en el artículo 307 bis 2 (o, más explícitamente, en el propio apartado 6º de este 307 ter), una remisión a lo dispuesto en los apartados correspondientes del artículo 307. No se me alcanzan cuales pueden ser las razones para no haberlo hecho, pues la circunstancia de que se persigan otro tipo de conductas a las previstas en el tipo básico no me parece impedimento que justifique la presente redacción.

3.6. CONCURSOS CON FALSEDADES

Las conductas que incurran en este tipo penal vendrán casi siempre acompañadas de otras que deberán calificarse como falsedad en documento mercantil (los falsos contratos de trabajo) y/o documento oficial; si bien en este último caso debe tenerse en cuenta que la falsedad ideológica no lleva acarreado reproche penal cuando es cometida por particulares.

3.7. APLICACIÓN TEMPRANA

Merece destacarse la celeridad con que este precepto, pese a su novedad, ha tenido aplicación práctica en un procedimiento penal. La entrada en vigor de la reforma se produjo el 17 de enero de 2013 y ya con fecha 8 de marzo la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Granada dictó la sentencia nº 184/2013 por la que se condenaba, de conformidad con los acusados, por un delito de fraude al sistema de la Seguridad Social del art. 367 ter 2, en relación con el 307 bis c), del Código Penal, y por otro delito de fraude al sistema de la Seguridad Social del art. 307 ter 1. Reproduzco buena parte de los hechos probados por cuanto resultan una buena muestra de los

hechos que se pretenden perseguir por este delito, al tiempo que claro exponente de la ardua tarea que, salvo casos de conformidad como el presente, conllevará tanto la instrucción de las causas como su enjuiciamiento por tratarse de conductas complejas formadas por la conjunción de múltiples actos y partícipes (en este caso los acusados eran cincuenta personas, a los que en el futuro habrán de añadirse las personas jurídicas que participen en el fraude en virtud de lo dispuesto en el artículo 310 bis).

Por conformidad de las partes expresamente se declara probado que el acusado Hernan , mayor de edad y sin antecedentes penales, puesto previamente de acuerdo con diversos miembros de su familia y entorno, entre ellos los también acusados, su esposa Rita , mayor de edad y sin antecedentes penales, su hermana Esther , mayor de edad y sin antecedentes penales, su madre Josefa , mayor de edad y sin antecedentes penales, su cuñada Felisa , mayor de edad y sin antecedentes penales, así como de Carina , mayor de edad y ejecutoriamente condenada en sentencia firme en fecha 3 de mayo de 2007 a la pena de nueve meses de prisión por delito de obstrucción a la Justicia, y María Luisa , mayor de edad y sin antecedentes penales, urdieron un plan directamente encaminado a conseguir de manera fraudulenta y mediante engaño la obtención de las prestaciones y subsidios por desempleo mediante la creación de un entramado de sociedades con la finalidad de defraudar al Servicio Público de Empleo Estatal y a la Tesorería General de la Seguridad Social a cambio de una cantidad de dinero no determinada que, en cada caso era entregada por el supuesto trabajador.

Para ello, estos acusados, valiéndose de dos personas interpuestas, en particular Dimas , sin profesión y dedicado a la recogida de chatarra, y Cesareo , toxicómano, con fecha 13 de diciembre de 2005 y 22 de octubre de 2004 respectivamente, procedieron, con el desconocimiento de éstos, a darles de alta como empresarios individuales, a través de las razones sociales "Construcciones Carmelo Segura Zerpa" con domicilio en calle José María Burguella de Toro, y " Dimas " con domicilio en CALLE029 n° NUM006 de Albolote y CALLE030 n° NUM127 , NUM083 NUM057 de Granada, empresas ambas sin actividad real, ilocalizables, sin domicilio social y fiscal real, sin centro de trabajo y sin los medios materiales necesarios para prestar los supuestos trabajos en el sector de la construcción.

Seguidamente los acusados referidos, simulando íntegramente una relación laboral inexistente, conociendo que nunca iban a ser prestados los trabajos, tramitaron en la Seguridad Social numerosas altas de trabajadores previa la elaboración del correspondiente contrato de trabajo ficticio que era presentado ante el Servicio Público de Empleo Estatal (en lo sucesivo, SPEE), manteniendo a los trabajadores en esta situación de alta laboral durante el tiempo suficiente para poder acceder a las prestaciones y subsidios por desempleo y sin abonar nunca las correspondientes cotizaciones a la Seguridad Social.

A continuación, simulando igualmente el cese en la relación laboral, los acusados presentaron ante el SPEE la documentación necesaria para la consecución de su objetivo, en particular el documento elaborado en su integridad por el trabajador a quien beneficiaba de común acuerdo con los organizadores, en el que se acreditaba el cese de la relación laboral así como el certificado de empresa facilitado por el empresario en el que constaba el tiempo de trabajo, la cualificación profesional y la remuneración percibida por los supuestos trabajadores, de forma que obtuvieron y les fueron abonadas las prestaciones y subsidios de desempleo y generaron periodos de carencia para la percepción futura de prestaciones por desempleo y de seguridad social (incapacidad temporal o permanente, maternidad, jubilación, viudedad...)

Así, las razones sociales referidas lograron defraudar al SPEE en las siguientes cantidades: ...El total de las prestaciones y subsidios concedidos indebidamente asciende a la cantidad de 345.601,74 €.

A través de esta razón social han sido dados de alta un total de 78 trabajadores desde el 22 de octubre de 2004 hasta el 28 de enero de 2008 sin que esta razón social haya abonado a la Seguridad Social cantidad alguna en concepto de cuotas de Seguridad Social.El total de las prestaciones y subsidios concedidos a través de dicha razón social indebidamente asciende a la cantidad de 607.512,86 €.

Desde el 13 de diciembre de 2005 hasta el 28 de febrero de 2009 han sido presentados 103 formularios de solicitud de alta en el Régimen General de la Seguridad Social de trabajadores del empresario individual Dimas, y, como en el caso de la razón social Cesareo , dicha razón social ha sido utilizada por el acusado Hernan , de común acuerdo con el resto de los acusados con la finalidad de crear periodos de cotización ficticios que permitieran acceder a terceros a las prestaciones y subsidios de desempleo, careciendo de actividad económica, de medios materiales y humanos, oficinas o cualquier otro medio apto para el desempeño de los trabajos en el sector de la construcción.

Esta razón social no ingresó nunca en la Tesorería General de la Seguridad Social las cuotas correspondientes a los trabajadores que ficticiamente había dado de alta ni presentó boletines de cotización desde el año 2006.

Para la presentación de los correspondientes partes de alta en el sistema de la Seguridad Social, el acusado, puesto previamente de acuerdo con personas de su círculo familiar, acudió a la

Administración nº 5 de Granada de la TGSS presentando los correspondientes formularios de alta en la empresa referida: (reproduzco únicamente uno de los casos, cuyas características se reiteran en el resto, para evitar un alargamiento innecesario del texto a los efectos que se pretenden)

3-. El acusado Marcial , mayor de edad y sin antecedentes penales, puesto previamente de acuerdo con los acusados referidos en el párrafo anterior y con idéntica finalidad, elaboró un documento consistente en un contrato de trabajo ficticio con la razón social Dimas en calidad de peón albañil a tiempo completo que presentó en la Tesorería General de la Seguridad Social el día 3 de febrero de 2007. De esta forma el acusado permaneció de alta en el Régimen General de la Seguridad Social durante un periodo de 417 días, en dos periodos, desde el 12/01/06 al 31/07/06 y desde el 03/11/06 al 06/06/07, fecha en la que volvió a elaborar, de común acuerdo con los acusados mencionados, un nuevo documento consistente en un certificado de empresa en el que constaba que había desempeñado sus servicios en el periodo referido. De esta forma, tras presentar la correspondiente solicitud de subsidio de desempleo el 20 de junio de 2007, percibió en dicho concepto ha percibido del SPEE 3.460,80 €.

Madrid a 27 de junio de 2013

1 En la calle de este nombre en Madrid y muy próximos, casi colindantes, se encuentran los edificios donde se ubican los servicios jurídicos de la Seguridad Social y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria

2 El artículo 21.1º a) de la Ley General de la Seguridad Social, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, señala el plazo de prescripción de cuatro años al derecho de la Administración de la Seguridad Social para determinar las deudas con la misma cuyo objeto esté constituido por cuotas, mediante las oportunas liquidaciones. Prescripción que se interrumpe, artículo 21.3º por cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del responsable del pago conducente a la liquidación o recaudación de la deuda.

3 Por todos, José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha, en artículo Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario, Diario La Ley, Nº 7952, Sección Doctrina, 26 Oct. 2012, Editorial LA LEY.

4 Anteproyecto de ley Orgánica. El proyecto de reforma del código penal en materia de delitos económicos.