

DELITOS CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL: EL ARTÍCULO 307 DEL NUEVO CÓDIGO PENAL

Por ANA MARÍA MORENO MÁRQUEZ *

SUMARIO:I. Introducción: el artículo 307 del nuevo Código Penal. -II. Conductas constitutivas de fraude a la Seguridad Social no contempladas en el artículo 307 del nuevo Código Penal: 1. *Apropiación empresarial de la cuota obrera*. 2. *Fraudes en materia de prestaciones de la Seguridad Social*. -III. Análisis del artículo 307 del nuevo Código Penal: 1. *Bien jurídico protegido*. 2. *Conducta*. A. *Defraudar*. B. *Modalidades de Comportamiento*. 3. *Tipo subjetivo*. 4. *Cuantía*. 5. *Tipos cualificados*. 6. *Eximente*. 7. *Penas*. -IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN: EL ARTÍCULO 307 DEL NUEVO CÓDIGO PENAL (1)

La Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio (2) incorporó al Título VI del Libro II del Código Penal un nuevo artículo, el 349 bis, (3) en él quedaron tipificadas

* Profesora Ayudante de Escuela Universitaria (Universidad Carlos III de Madrid).

(1) Abreviaturas utilizadas a lo largo del artículo:

- Art: artículo.
- CP: Código Penal.
- ET: Estatuto de los Trabajadores (Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores).
- INEM: Instituto Nacional de Empleo.
- LGSS: Ley General de la Seguridad Social (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, modificado en determinados artículos por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social).
- LISOS: Ley sobre infracciones y sanciones en el orden social (Ley 8/1988, de 7 de abril).
- MTSS: Ministerio de Trabajo y de la Seguridad Social.
- PANCP: Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983.
- PCP: Proyecto de Código Penal de 1980.
- RGR: Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1637/1995, de 6 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social).
- ST: Sentencia.
- TS: Tribunal Supremo.

(2) BOE de 30 de junio.

(junto con los delitos contra la Hacienda Pública) determinadas conductas constitutivas de delito de fraude a la Seguridad Social. El nuevo Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre (BOE de 24 de noviembre), ha recogido el mencionado delito en su art. 307 (4) - ubicado en el

- (3) Art. 349 bis. 1. 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.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizada que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un periodo inferior a doce meses.

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

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

- (4) Art. 307 del nuevo Código Penal. «1. 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.

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

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará

Título XIV del Libro II - con escasas y poco relevantes modificaciones, por lo que seguidamente haremos referencia a lo largo del texto a la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995.

El art. 307 del nuevo CP (al igual que el anterior art. 349 bis) establece una serie de actuaciones que atentan contra el patrimonio de la Seguridad Social. Este patrimonio, que configura el bien jurídico protegido, había estado hasta la actualidad al margen de la tutela penal. Así queda reflejado en la propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995 cuando indica la existencia de «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».

Con anterioridad, en el Proyecto de Código Penal de 1980 (PCP) y en la Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983 (PANCP), se habían producido intentos de protección específica de las diversas manifestaciones del fraude a la Seguridad Social. Ante esta situación un sector de la doctrina indicó que tales conductas no eran atípicas, ya que podían ser subsumidas en figuras como la estafa y la apropiación indebida entre otras. (5) Por el contrario, otro sector doctrinal señaló al respecto lo insuficientes y poco adecuados que eran los tipos existentes para llevar a cabo la protección de un bien jurídico con unas

a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un periodo inferior a doce meses.

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

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

- (5) Vid. entre otros, AYALA GÓMEZ, «Observaciones críticas sobre el delito social», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, 6/1983, pág. 43, «tales figuras de recaudación son perfectamente reconducibles a las modalidades existentes de la estafa y apropiación indebida»; QUINTERO OLIVARES, G., «Delitos contra intereses generales o derechos sociales», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, 6/1983, «las defraudaciones a la Seguridad Social han sido actos desconocidos por la realidad española si bien no sería correcto entender que tales hechos son atípicos, ya que han solido ser reconducidos a las figuras de la estafa o apropiación indebida, forzando el sentido de ambos delitos».

características concretas, (6) por lo que estimaron que era precisa una tutela penal específica de la Seguridad Social ya que la propia Constitución - al obligar en su art. 41 a todos los poderes públicos a mantener el sistema de la Seguridad Social-, le otorga relevancia como bien jurídico digno de protección frente a los atentados más graves a su patrimonio.

Son muchas y variadas las conductas constitutivas de fraude a la Seguridad Social, tales como: la apropiación empresarial de la cuota obrera, la elusión del pago de las cotizaciones a la Seguridad Social, la obtención y disfrute fraudulento de bonificaciones y de prestaciones por desempleo, la falta de afiliación o de alta cuando van acompañadas de ausencia de cotización, fraudes en materia de prestaciones, sobre todo, de desempleo, etc. Sin embargo, a pesar de la intención del legislador de proteger el patrimonio de la Seguridad social, el art. 307 del nuevo CP no tipifica la totalidad de las manifestaciones de fraude frente a la misma.

II. CONDUCTAS CONSTITUTIVAS DE FRAUDE A LA SEGURIDAD SOCIAL NO CONTEMPLADAS EN EL ARTICULO 307 DEL NUEVO CÓDIGO PENAL.

Es conveniente, antes de pasar a analizar la regulación específica del artículo 307, dejar constancia de una serie de conductas - la apropiación empresarial de la cuota obrera y los fraudes en materia de prestaciones a la Seguridad Social-, que, a pesar de constituir un atentado contra el patrimonio de la Seguridad Social, el legislador no ha contemplado en el tipo penal. El PCP de 1980 y la PANCP de 1983 ya hicieron referencia de manera específica a cada una de estas modalidades de fraude, lo que indica la importancia de las mismas. No obstante, ninguna de ellas ha llegado a ser tipificada expresamente por lo que han tenido que ser subsumidas en delitos como la apropiación indebida y la estafa, ya que de otro modo hubieran quedado impunes. Esta situación se vuelve a repetir. Al no haber quedado recogidos este tipo de fraudes, bien en el art. 307, bien en otro artículo concreto, si no acudimos a los citados delitos (como se ha hecho hasta el momento), sólo quedará la tutela administrativa para combatir estas conductas.

(6) FERRÉ OLIVÉ, J.C., «Delitos contra la Seguridad Social», en *Derecho Penal del Trabajo y Derecho Administrativo Sancionador*, 13 Curso de Verano, San Roque, Servicio de Publicaciones, Universidad de Cádiz, 1992, pág. 49, «...los tipos penales tradicionales, sobre todo la estafa y la apropiación indebida, son totalmente insuficientes e inadecuados para proteger la Seguridad Social»; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Delitos contra la Seguridad Social*, Praxis, Barcelona, 1991, pág. 60, «...estafa, apropiación indebida y delitos contra la libertad y la seguridad en el trabajo son poco aptos para captar la realidad de los fraudes a la Seguridad Social».

1. Apropiación empresarial de la cuota obrera.

El art. 104 de la LGSS(7) establece que «el empresario es el sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotización e ingresará las aportaciones propias y las de sus trabajadores en su totalidad», y que «el empresario descontará a sus trabajadores en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos». Si tras realizar la retención el empresario no la ingresa dentro de un plazo determinado, esto dará lugar a la correspondiente responsabilidad penal y administrativa.

Con respecto a la última de ellas el art. 15.2 de la Ley 8/1988, de 7 de abril (LISOS) califica como infracción muy grave la conducta del empresario consistente 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».

Este tipo de actuación en el ámbito penal ha venido siendo subsumida en el antiguo art. 535 del CP (8) - actual art. 252 del nuevo CP con alguna modificación (9) - como apropiación indebida. Sin embargo, la jurisprudencia y la doctrina no han sido pacíficas al respecto.

Hasta 1971 el TS no consideró el hecho como apropiación indebida, argumentando que no es posible que se cumpla el tipo ya que el empresario no ha recibido del trabajador el dinero que descuenta con obligación de devolverlo, puesto que nunca ha salido de su patrimonio; así lo declaró en su sentencia de 26 de marzo de 1955. (10) La ruptura con la posición mantenida hasta entonces se produce en la Sentencia de 30 de octubre de 1971 en la que advierte que «desde el momento en que el encargado pagaba los salarios de sus productores, se

(7) Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE de 29 de junio).

(8) Art. 535 del CP. «Serán castigados con las penas señaladas en el art. 528, los que en perjuicio de otro se 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, o negaren haberlos recibido.»

(9) Art. 252 del nuevo CP. «Serán castigados con las penas del artículo 249 o 250, en su caso, los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble o activo patrimonial que hayan recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido, cuando la cuantía de lo apropiado exceda de cincuenta mil pesetas. Dicha pena se impondrá en su mitad superior en el caso de depósito necesario o miserable.»

(10) «Las cantidades detraídas no formaron en ningún momento parte de otro patrimonio de donde salieran para serle entregadas a él (s.c. el empresario) por título alguno que determinase *ab initio* su obligación de devolverlas a aquellos 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.»

producía un desplazamiento patrimonial de su importe, que se desintegraba del empresarial, para insertarse en el de sus respectivos obreros de tal forma que la retención que realizaba de parte de tal 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». A partir de este momento el TS ha reiterado esta postura en todas sus sentencias hasta la actualidad. (11)

La labor de la jurisprudencia en sus distintos pronunciamientos ha evitado que este tipo de conducta quede impune ante la existencia de una laguna en el ámbito penal, ya que no hay una referencia específica a la misma en ningún artículo del CP. El PCP de 1980 reguló de forma autónoma este comportamiento del empresario en su art. 359 (12), sin embargo no ocurrió lo mismo en la PANCP de 1983, ni en el Anteproyecto de 1992 en los que no se hace mención alguna.

La doctrina con respecto a esta situación ha adoptado distintas posiciones. Unos autores consideran al igual que el TS que esta conducta puede subsumirse en el delito de apropiación indebida, (13) mientras que otros no lo estiman así ya que para estos últimos no sería punible penalmente dada su atipicidad. (14)

(11) Vid. entre otras las sentencias de 30 de septiembre de 1992 (Ar. 7405), de 15 de junio de 1992 (Ar. 5499), de 25 de junio de 1992 (Ar. 5882), de 2 de junio de 1993 (Ar. 5085), de 4 de julio de 1994 (Ar. 5873).

(12) Art. 359 del PCP de 1980. «El empresario que, habiendo efectuado el descuento de la parte de las cuotas de la Seguridad Social, que corresponden a la aportación 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».

(13) MUÑOZ CONDE, «La ideología de los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal», *Cuadernos de Política Criminal*, Madrid, 16/1982, pág. 120, «...no hay en esta materia ninguna laguna de punibilidad que corregir ni ninguna razón de política criminal que aconseje una reforma de esta situación»; MORILLAS CUEVA, L., «El problema de la calificación jurídico-penal del incumplimiento empresarial en materia de altas y cotización de la cuota obrera en la Seguridad Social», *Separata del Anuario de Estudios Sociales y Jurídicos*, Escuela Social de Granada, vol. VIII-IX, 1979-1980, págs. 160 y ss.; BAJO FERNÁNDEZ, M. «El Marco Constitucional del Derecho Penal Económico» en *Comentarios a la Legislación Penal*, t.1 «Derecho Penal y Constitucional», Edersa, 1982, pág. 257.

(14) MARTÍNEZ PÉREZ, «Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF», *Jornadas organizadas por Jueces para la Democracia*, Universidad de Santiago de Compostela, 1985, pág. 74; RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho Penal Español. Parte Especial*, Dykinson, Madrid, 1994, pág. 408, «...su aplicación supone infringir el principio de intervención mínima y un uso de la analogía prohibido».

Lo cierto es que la integración de la conducta en el tipo del art. 252 del CP genera una serie de problemas, algunos no fáciles de solventar:

- Podemos cuestionarnos si en realidad se ha producido una verdadera «recepción», en el sentido de si el empresario ha recibido el dinero del trabajador. Martínez Pérez considera que el dinero siempre ha formado parte del patrimonio del empresario, no hay una entrega del mismo por parte del trabajador a éste (15); sin embargo Conde Pumpido opina que la entrega no necesariamente debe ser material. (16) El empresario, lógicamente y por razones prácticas, no abona esta parte del salario al trabajador quien acto seguido debería reintegrarsela. Estamos en realidad ante una ficción: aquél, el empresario, no llega a perder en ningún momento la propiedad del dinero puesto que nunca ha llegado a salir de su poder. La jurisprudencia acude por ello a la figura de la *constitutum possessorium*, referida a la transmisión de inmuebles, ya que no requiere la entrega para que la propiedad sea transmitida. (17)

- El título por el que el empresario posee el dinero es otra de las dudas que deben resolverse. La jurisprudencia lo ha venido calificando bien como «depósito» (STS de 30 de septiembre de 1992) o como «mandato» (STS de 24 de febrero de 1986) o como «mandato o depósito» indistintamente (STS de 4 de junio de 1994), o bien como «gestor y depositario» (STS de 15 de junio de 1992).

El art. 252 del nuevo CP (al igual que el anterior art. 535) no establece una enumeración taxativa de los títulos, sino que deja abierta la posibilidad de que existan otros con la expresión «o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos». En este caso el empresario retiene parte del salario correspondiente a las cotizaciones de los trabajadores por mandato legal, con el objeto de ingresarlo en la Tesorería de la Seguridad Social, con lo cual pasa de ser propietario a ser depositario. El título, por tanto, se produce *ex lege*, es decir, por imperativo de la ley. (18)

(15) MARTÍNEZ PÉREZ, «Apropiación de la cuota...», *op. cit.*, pág. 76, «...recibir es un verbo semánticamente recíproco de otros verbos, o sea, el «recibir» necesita un «dar» o un «enviar» y en el art. 535 del CP lo que se da o envía tiene que ser - por imperativo legal - la cosa mueble, la cual, a su vez, debe ser recibida por el sujeto activo del delito».

(16) CONDE PUMPIDO, «La apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social: ¿un delito invisible?», *Jornadas Organizadas por Jueces para la Democracia*, Universidad de Santiago de Compostela, 1985, pág. 93.

(17) Así lo afirma entre otras la citada sentencia de 25 de junio de 1992 cuando señala «...una reiteradísima doctrina de esta Sala... viene declarando el delito en los supuestos de retención de fondos destinados a pagos de seguridad social, si no se hacen efectivos los ingresos en los organismos oportunos, como aquí acaece, con base a la concurrencia de la figura de la *constitutum possessorium*. El acusado paga al obrero su salario pero retiene una parte para darle el destino social referido».

(18) El empresario es el sujeto responsable del cumplimiento de las obligaciones de cotizar mediante el pago de las aportaciones propias y las de sus trabajadores, así lo establece el art. 104 de la LGSS y el art. 9 del RD 1637/1995, de 6 de octubre, por

- Otro tema es la atipicidad de la apropiación de uso, lo que sucede cuando el empresario se apropia de las cuotas, pero sin ánimo de incorporarlas definitivamente a su patrimonio, sino con el objeto de retrasar el pago para poder atender a determinadas necesidades. No existe una actuación dolosa con el propósito de defraudar. El problema está en la determinación de la intención con la que el sujeto actúa, sobre todo cuando hay una exteriorización de su conducta por actos de disposición que constituyan un indicativo claro de apropiación indebida. Sería preciso el establecimiento en un tipo específico del periodo de tiempo a partir del cual se considera que estamos ante el delito del art. 252 del nuevo CP y no ante un mero ilícito administrativo.

El art. 307 del nuevo CP no ha tipificado la apropiación indebida de la cuota obrera por parte del empresario, como ya sucedió en la PANCP de 1983. Esto puede haber ocurrido por dos razones, bien por que se crea que esta conducta ya está sancionada en el delito de apropiación indebida, (19) dada la adaptación que la jurisprudencia ha hecho reiteradamente a este tipo penal, o bien por que se considere como un medio de eludir el pago de las cuotas. Sin embargo, no creemos que se pueda subsumir en esta última conducta, aunque en definitiva se ocasiona igualmente un perjuicio al patrimonio de la Seguridad Social, sino que debería contemplarse como un delito autónomo con entidad propia, como ha sugerido la doctrina, (20) cuyo elemento más determinante fuese el ánimo de lucro que conlleva la apropiación indebida de la cuota obrera. En la actualidad, hasta que esto suceda habrá que seguir remitiéndose al art. 252 del nuevo CP, ya que de lo contrario esta conducta sería atípica en el ámbito penal y su comisión por parte del empresario impune.

el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social (BOE de 24-10-95). Por otra parte la STS de 1 de febrero de 1989, establece: «...el empresario sólo será un depositario o mandatario *ex lege*». En este mismo sentido CONDE PUMPIDO, «La apropiación indebida...», *op. cit.*, pág. 91.

- (19) En este sentido y con respecto a la PANCP de 1983, ARROYO ZAPATERO, L., *Manual de Derecho Penal del Trabajo*, Praxis, Barcelona, 1988, pág. 51; CONDE PUMPIDO, «La apropiación indebida...», *op. cit.*, pág. 95.
- (20) BACIGALUPO, E., «Notas sobre la Propuesta de Anteproyecto de Código Penal», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, 6/1983, pág. 73, «...la sanción de estos hechos sólo estaría fuera de toda duda si existiera una disposición específica que los contemplara»; CASTIÑEIRA, M. T., «El impago a la Seguridad social de las cuotas retenidas a los trabajadores como delito de apropiación indebida», *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, t. 38, fasc. II, 1985; CONDE PUMPIDO, «La apropiación indebida...», *op. cit.*, pág. 97, «...la tipificación especial permitiría enfrentarse con realismo a los problemas que plantea esta figura delictiva que requeriría un enfoque específico partiendo de la realidad criminológica de estas conductas».

2. Fraudes en materia de prestaciones de la Seguridad Social.

El PCP de 1980 en sus artículos 361 y 362 recogió distintas manifestaciones de fraude en materia de prestaciones de la Seguridad Social, con la intención de proteger su patrimonio en la vertiente de gasto. (21)

Destaca en ellos la mención expresa de las prestaciones de desempleo; en concreto el art. 362 se refiere exclusivamente a éstas. El art. 361 contempla dos conductas en las que el sujeto activo, para el caso de «obtención de prestaciones de desempleo», es el trabajador. Cuando se trata de otro tipo de prestaciones (sujeto activo) puede serlo cualquier persona, aunque en la mayoría de los casos sea el trabajador. La primera de las conductas consiste en la obtención fraudulenta de prestaciones de la Seguridad Social, (22) bien indebidamente o en mayor cuantía a la que realmente corresponda. Aunque no menciona la forma de dicha obtención podemos suponer que se llevará a cabo falseando aquellas condiciones requeridas por la legislación laboral cuando realmente no se tienen, u ocultando aquellas otras que evitarían el disfrute de la prestación. La segunda es la continuidad en la percepción de prestaciones «maliciosamente», por ejemplo, a través de la ocultación deliberada, bien de las causas de extinción de la prestación, o bien de que se incurre en incompatibilidad, etc.

El art. 362 establece una única conducta del empresario, en concreto emplear a trabajadores beneficiarios de la prestación de desempleo, pese a la existencia de una prohibición legal, con el objeto de aprovecharse de ello. No recoge otras posibles actuaciones delictivas, como la simulación de una relación laboral para que el supuesto trabajador obtenga indebidamente prestaciones, o el incremento sin fundamento alguno de las bases de cotización (lo que conlleva un aumento en la cuantía de las prestaciones). Esto es así, quizás porque el legislador trató de incriminar conductas defraudatorias a la Seguridad Social, pero sólo aquellas más relevantes; las que ocasionan un mayor perjuicio a la Seguridad Social.

- (21) Art. 361 «El que fraudulentamente obtenga prestaciones de desempleo u otras de la Seguridad Social, indebidamente o superiores a la que le correspondan, o prolongue maliciosamente el disfrute de las mismas, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años, teniendo en cuenta para su fijación el importe de lo defraudado, siempre que exceda de 15.000 pesetas».

Art. 362 «El que maliciosamente empleare a trabajadores beneficiarios de las prestaciones de desempleo con incumplimiento de las obligaciones legales que garantizan la incompatibilidad de dicha prestación con el trabajo, será castigado con las penas de seis meses a dos años y multa de seis a doce meses».

- (22) El art. 38 de la LGSS hace referencia a la acción protectora de la Seguridad Social y en ella se establecen las prestaciones.

En la PANCP de 1983, los artículos 292 y 293 reproducen estos tipos, sin embargo en el art. 307 no aparecen ninguna de estas actuaciones. (23) Algunos autores, entre ellos Morillas Cueva, han considerado que no es preciso un tipo concreto puesto que es suficiente con acudir al delito de estafa. (24)

No obstante, creemos que es necesaria una tipificación específica de estas conductas junto a los fraudes a la Seguridad Social del art. 307, en los que ésta es el sujeto pasivo. En este tipo de fraudes el perjuicio se ocasiona en el patrimonio de una entidad pública, la Seguridad Social, mientras que en el delito de estafa lo que se protege es el patrimonio de un particular concreto. No estamos, por tanto, ante el mismo bien jurídico; de ahí que dada la relevancia del objeto de protección (el patrimonio de la Seguridad Social), no sea conveniente subsumir tales conductas en el delito de estafa, sino otorgarles un tratamiento diferenciado, con una pena más elevada que la del citado delito.

III. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 307 DEL NUEVO CÓDIGO PENAL.

1. Bien jurídico protegido.

Se entiende por bien jurídico el objeto efectivamente protegido por la norma penal. En este sentido el bien jurídico protegido en los delitos contra la Seguridad Social es el patrimonio de la misma (como indica la propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995), desde el punto de vista de su función de ingreso o recaudatoria. Siempre que se produce un fraude a la Seguridad Social, en cualquiera de las modalidades que el legislador ha tipificado, se produce una disminución en sus ingresos y como consecuencia un menoscabo en su patrimonio. Es en este aspecto en el que el legislador otorga la tutela penal a la Seguridad Social.

El TS, en su sentencia de 27 de diciembre de 1990 (25) señala en cuanto al delito contra la Hacienda Pública que «el bien jurídico protegido está íntimamente

(23) Sólo existen sanciones administrativas, recogidas en el art.30.3.2 de la LISOS, «Constituyen infracciones de los trabajadores muy graves: compatibilizar el percibo de prestaciones con el trabajo por cuenta propia o ajena, salvo en el caso del trabajo a tiempo parcial en los términos previstos en la normativa correspondiente...»; art. 46.1.3 «Las infracciones de los trabajadores se sancionarán: las muy graves con pérdida de la pensión durante un periodo de seis meses o con extinción de la prestación o subsidio de desempleo». Estas sanciones deberían aplicarse cuando no exista intención de perjudicar a la Seguridad Social, es decir, una clara actitud defraudatoria, de lo contrario la conducta debería ser constitutiva de delito.

(24) MORILLAS CUEVA, «Los delitos laborales», en *Documentación Jurídica*, monográfico sobre la Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal, vol. 2, 1983, págs. 843 y ss.

(25) Ar. 5029.

relacionado con los artículos 1.1 de la Constitución, que proclama a la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos». Con respecto al bien jurídico protegido en el delito contra la Seguridad Social podríamos hacer una argumentación parecida. Si tenemos en cuenta la naturaleza tributaria de las cuotas (26) y el hecho de que por medio de éstas la Seguridad Social obtiene la mayor parte de su financiación, podemos señalar que cuando se produce un perjuicio en el patrimonio de la Seguridad Social, se impide que ésta realice su función recaudatoria lo que repercute en el cumplimiento de sus fines. De todo ello deriva la necesidad de proteger de un modo efectivo el mencionado patrimonio.

2. Conducta.

A) Defraudar.

Constituye el núcleo esencial de la conducta en la que se materializa el tipo. La mayoría de la doctrina, como señala Bajo Fernández, entiende por defraudar, «causar un perjuicio patrimonial mediante engaño». (27) Conlleva, por tanto, dos elementos: el objetivo, integrado por el perjuicio, y el subjetivo, constituido por el engaño. (28) En cuanto al primer elemento, el perjuicio, lleva a configurar el tipo como un delito de resultado, ya que «su consumación exige la causación efectiva de un perjuicio patrimonial» (29) - en este caso se produce siempre que la cuantía defraudada sea superior a 15 millones de pesetas -por lo que paralelamente se ocasiona un enriquecimiento del sujeto activo. En relación al segundo elemento, el engaño, éste remite a un comportamiento doloso, lo que va a determinar (como después veremos) que el delito sólo pueda existir en forma

(26) STC 39/1992, 30 de marzo (BJC 133), indica en su F.J. 6º: «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».

(27) BAJO FERNÁNDEZ, M./SUÁREZ GONZÁLEZ, C., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial. Delitos Económicos y Patrimoniales*, Edersa, 1994, pág. 608.

(28) HERRERO HERRERO, C., *Los delitos económicos. Perspectiva jurídica y criminológica*, Ministerio del Interior. Secretaría General Técnica, Madrid, 1992, pág. 285.

(29) STS de 27 de diciembre de 1990.

dolosa ya que no es posible su comisión imprudente cuando el sujeto activo tiene la voluntad de engañar. Esto no significa que en todo delito doloso deba haber engaño. Se puede actuar con la intención de producir un determinado resultado, pero éste puede tener lugar por comportamientos no necesariamente engañosos y seguir siendo igualmente dolosa la conducta.

El TS en sus sentencias de 12 de marzo (30) y 12 de mayo (31) de 1986, ambas relativas al delito fiscal, realiza una interpretación del significado del término «defraudar» a efectos de determinar qué es lo que en realidad hace que la conducta del sujeto activo sea punible en el ámbito penal: «la acción, para algunos, es muy simple pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adeudadas, pero, 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» a «cometer un fraude en perjuicio de alguno», y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual 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».

Se trataría, por tanto, de crear en el sujeto pasivo (a través de la conducta del sujeto activo) una concepción equívoca de la realidad; pero siempre de forma intencionada.

B) Modalidades de comportamiento.

La defraudación se puede llevar a cabo por «acción u omisión». Sin embargo, no establece el tipo una determinación expresa respecto a los medios comisivos - instrumentos mediante los cuales se lleva a la práctica dicha acción u omisión -, lo que resulta más adecuado, ya que de ese modo se estaría limitando la aplicación del art. 307, salvo que esto se hiciese a título de ejemplo. Por el contrario, lo que sí ha tipificado el legislador son las modalidades de conducta defraudatoria.

No basta que se produzca el perjuicio, por medio de engaño (elemento subjetivo); sólo será relevante a efectos penales cuando éste acontezca de determinados modos, el resto serán impunes en el marco penal.

a) Eludir el pago de las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta.

La acción consiste en «eludir» que para Bajo Fernandez es «sinónimo de evitación, se puede producir tanto omitiendo como realizando algo distinto a lo

debido». (32) Por su parte, el TS lo define como «huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda..., o mediante la omisión de la declaración que los oculta «todos» con tendencia defraudatoria». (33)

Para que pueda darse la acción típica es preciso previamente la existencia de una relación jurídica de Seguridad Social, que vincula normalmente a trabajador y empresario, independientemente de que existan casos como el de los trabajadores autónomos en los que la condición de trabajador y empresario coincide en la misma persona. La mayor parte de los ingresos por los que se financia la Seguridad Social procede de las cotizaciones profesionales, es decir, de las aportaciones que realizan tanto los empresarios como los trabajadores. Estas cotizaciones son obligatorias tanto en el Régimen General como en los Especiales tal y como indica la LGSS en su art. 15. De ahí que dada la importancia de las mencionadas aportaciones, como medio de obtener ingresos por parte de la Seguridad Social, el legislador haya tipificado la elusión «del pago de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta». Para la determinación de estas cuotas se aplica un determinado porcentaje, llamado «tipo», sobre unas cuantías salariales que constituyen las «bases» de cotización. Las bases y los tipos de cotización a la Seguridad Social se establecen cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (art. 16 LGSS). La misma condición de cuotas tienen las primas correspondientes a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedad profesional (art. 17 LGSS). Conjuntamente (con las mencionadas cuotas) se recauda por los conceptos de desempleo, fondo de garantía salarial y formación profesional. (34)

El nuevo Reglamento General de Recaudación (RGR), en su art. 9.1, hace una enumeración de los sujetos responsables de la obligación de cotización, tanto para el Régimen General, como para los Regímenes Especiales. Así, será sujeto activo del delito el sujeto responsable en cada uno de los casos. En concreto, en el Régimen General el sujeto activo es el empresario que deberá ingresar «las aportaciones propias y las de sus trabajadores en su totalidad» (art. 104 LGSS). Desde este punto de vista nos encontramos ante un delito especial, en el sentido de que sólo los sujetos que señala el RGR, no otros, pueden cometer el delito (esto mismo sucede en el resto de las modalidades de actuación). Esta restricción de

(32) BAJO FERNÁNDEZ, M., SUÁREZ GONZÁLEZ, C., *Manual de... op. cit.*, pág. 611.

(33) STS de 3 de diciembre de 1991 (Ar.8964).

(34) Art. 4.2 Reglamento General de Recaudación, «Asimismo la gestión recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social tendrá como objeto la cobranza de las cuotas de Desempleo, Formación Profesional, Fondo de Garantía Salarial y cuantos conceptos se recauden, o se determine en el futuro que se recauden, por aquélla para Entidades u Organismos ajenos al Sistema de la Seguridad Social, en tanto se liquiden e ingresen conjuntamente con las cuotas de la Seguridad Social».

(30) Ar. 1462.

(31) Ar. 2449.

los posibles sujetos activos es lo que hace que no sea un delito común - en el que cualquier persona puede ser sujeto agente del mismo - sino un delito especial.

El sujeto pasivo es la Seguridad Social que no recibe las cuotas a las que tiene derecho como acreedora.

Estaremos ante esta modalidad de fraude, como señaló la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995, por el hecho de dejar «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», así como la posibilidad de que la elusión sea total o parcial. Cuando no se presentan los documentos de cotización se está intentando eludir totalmente la deuda (ya que en el caso de que se presenten la Tesorería General de la Seguridad Social conocerá la existencia de la deuda), lo mismo sucede cuando se omite la afiliación o el alta por parte del empresario de los trabajadores (o la suya propia en el caso de los Autónomos) (35). Sin embargo, esta elusión puede ser parcial, como son los supuestos entre otros, del alta irregular de los trabajadores (36), de las altas y bajas sucesivas de los trabajadores a pesar de permanecer en activo, de ocultar o falsear datos, cotizar por un número menor de trabajadores, o por una base inferior. No es necesario para que haya fraude que se trate de una elusión, ya sea total o parcial, que afecte a varios trabajadores, puede tratarse de un sólo trabajador, aunque (como despues veremos), la cuantía es lo que, junto con la actuación dolosa, determinará que estemos o no ante una actuación delictiva. De uno u otro modo, en todos los casos hay un incumplimiento de las obligaciones establecidas legalmente.

La consumación del delito se producirá en el momento en que se cumple el plazo que fija la ley para efectuar el ingreso. Este plazo se establece en el art. 74 del nuevo RGR cuando señala que «...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, salvo que se establezca otro plazo por las normas que regulan cada uno de los Regímenes que integran el Sistema de la Seguridad Social». Cuando se cumple este plazo es cuando se produce el perjuicio a la Seguridad Social, antes no habría delito, ni tan siquiera tentativa, ya que es a partir de la finalización del plazo cuando se considera que la Tesorería no tiene conocimiento de la deuda existente (siempre que no se hayan presentado los documentos de cotización). El sujeto puede realizar el ingreso hasta el último momento en que finaliza el plazo, por ello los actos anteriores (a la finalización del plazo) no se pueden considerar relevantes en el ámbito penal. Tampoco es

(35) En algunos casos lo que sucede es que falta la inscripción de la propia empresa lo que conlleva la ausencia de alta de la totalidad de los trabajadores de la empresa. Sin embargo, cuando no se realiza la afiliación o el alta pero se ingresan las cuotas correspondientes la entidad gestora procederá al alta de oficio y no estaremos en presencia de esta modalidad defraudatoria.

(36) Se practica el alta en un Régimen distinto del que en realidad corresponde por la actividad que desempeña el sujeto, por ejemplo, se comunica el alta en el Régimen Especial de Empleados de Hogar y correspondería el Régimen General.

posible la frustración, puesto que la práctica de todos los actos de ejecución da lugar a la consumación del delito y para que haya frustración es necesario que se realicen todos estos actos y, sin embargo, el delito no se consume.

b) *Obtener indebidamente devoluciones de las mismas.*

El art. 44.1 del nuevo RGR señala: «...los sujetos obligados al pago... tendrán derecho... a la devolución total o parcial del importe de los recursos que por error hubiesen ingresado». Cuando no se haya producido tal error y no obstante se obtenga la devolución del importe de lo ingresado, podremos estar ante la modalidad que recoge el art. 307.

Sujeto activo es el sujeto responsable - como ya hemos indicado en la anterior modalidad - que recibe la devolución de la totalidad o parte de la cuantía ingresada. Sujeto pasivo es la Seguridad Social que ve disminuido su patrimonio.

El delito se consume en el momento en que el sujeto responsable percibe indebidamente, es decir, sin tener título para ello, la cuantía concreta incorporándola a su patrimonio.

Lo que sí cabría en esta modalidad es la frustración, ya que el sujeto puede realizar todos los actos de ejecución, es decir, puede solicitar la devolución indebida de las cuotas que anteriormente ha ingresado. Sin embargo, no llega a consumarse porque una vez que se descubre la intención defraudatoria del sujeto no se le reintegra en su patrimonio la cuantía (toda o parte) que éste hizo efectiva en un primer momento. La tentativa quedaría a nivel teórico, ya que requiere que no se realicen la totalidad de los actos de ejecución, por lo que resulta bastante difícil que realmente se produzca en esta modalidad delictiva.

c) *Disfrutar de deducciones por cualquier concepto de forma indebida y con ánimo fraudulento.*

Podemos interpretar al respecto que se trata, bien de deducciones, o bien de bonificaciones, reducciones o exenciones; el resultado final es el mismo ya que en todos los casos el sujeto activo ingresa menos de lo que debe.

El empresario practica en el boletín de cotización la deducción de las prestaciones pagadas por la Seguridad Social, por incapacidad temporal y por desempleo parcial y de las bonificaciones o reducciones que tenga concedidas, lo que ocasiona una disminución en su liquidación puesto que la deuda se minoró o se extinguió. (37) Entre estas bonificaciones, reducciones o exenciones,

(37) El art. 77 del nuevo RGR, hace referencia a la compensación y deducción en los documentos de cotización: «1. 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 periodo a que se refieren dichos documentos, con el importe de las cuotas devengadas en idéntico periodo cuando, cualquiera que sea el momento del pago de las cuotas, se hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario.

tenemos aquéllas cuyo objetivo es facilitar la contratación o mantener distintos puestos de trabajo y en general todas las que se contemplan en la normativa laboral. (38) Para la obtención y disfrute de las mismas es preciso normalmente encontrarse en una situación determinada, cumplir una serie de requisitos.

La acción consiste en obtener reducciones para así poder disfrutar de las mismas. Aunque de forma indebida y con ánimo fraudulento, a través de la falsificación de las condiciones requeridas, o de la ocultación, bien de aquellas circunstancias que impiden su obtención o la continuación del disfrute, o bien de las que constituyen un incumplimiento de las condiciones o requisitos posteriores a la concesión. Se persigue en todo caso defraudar para conseguir un beneficio, una ganancia que no corresponde al sujeto activo. Cuando no exista intención de perjudicar a la Seguridad Social la conducta se considerará como mera infracción administrativa. (39)

En ocasiones es el Instituto Nacional de Empleo el que debe compensar a la Tesorería General de la Seguridad Social, las diferencias que resultan de aplicar la bonificación o reducción. El hecho de que el INEM sea un organismo autónomo dependiente del MTSS, no da lugar a dejar fuera de los fraudes a la Seguridad Social estas actuaciones. En primer lugar, porque en la práctica - en sentido amplio - podemos considerar integrado al INEM por ser una entidad gestora. La conexión más clara del citado Instituto con la Seguridad Social se encuentra en el art. 41 de la Constitución cuando establece que «... los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo». En segundo lugar, porque al sujeto activo le es indiferente quien asume las diferencias resultantes

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...

2. Las empresas y demás sujetos responsables que, al amparo de las normas establecidas tengan reconocidas, bonificaciones, reducciones u otras deducciones en las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta y no las hubiera perdido por incurrir en sanción o por cualquier otra causa, podrán descontar su importe en los documentos de cotización correspondientes a los períodos a los que la liquidación se contrae cuando, cualquiera que sea el momento del pago de las cuotas, se hubieren presentado los documentos de cotización en plazo reglamentario...».

(38) Vid. el art. 17.3 del ET y entre otras, las bonificaciones que se establecen en el art. 44 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre); la Ley 22/1992, de 30 de junio de medidas urgentes sobre fomento de empleo y protección de desempleo; el RD Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, sus disposiciones adicionales 1ª y 2ª, y la Ley 10/1994, de 19 de mayo, sobre medidas urgentes de fomento de la ocupación, su disposición adicional 6ª.

(39) Vid. al respecto los arts. 28 y 45 de la LISOS.

de aplicar la deducción, su única intención reside en causar un perjuicio a la Seguridad Social.

El sujeto activo es el sujeto responsable que realiza la deducción en los boletines de cotización y no cumple los requisitos legalmente establecidos para ello. Sujeto pasivo es la Seguridad Social, que es a quien en realidad va dirigida la defraudación.

El delito se consuma en el momento en que, por la reducción que el mismo sujeto responsable se aplica, deja de ingresar la cantidad que correspondería de no haberse realizado aquélla. Es posible la existencia de tentativa, en el sentido de que el sujeto pretenda obtener - falsificando u ocultando datos - un beneficio económico, pero se tenga conocimiento de ello antes de que se practique la deducción y se produzca el perjuicio patrimonial a la Seguridad Social. No puede darse (si no es a nivel teórico) la frustración, ya que en el momento en que el sujeto realiza la totalidad de los actos de ejecución el delito se consuma, tal y como ocurría en la primera modalidad analizada.

Un dato que es preciso destacar, es la necesidad de que el sujeto actúe con «ánimo fraudulento». El legislador estima que además de ser necesario que el sujeto disfrute indebidamente de deducciones, debe concurrir en la actuación otro elemento más. Sin la presencia de este ánimo no es posible que se realice el tipo. Lo cierto es que la conducta principal consiste en defraudar, término que etimológicamente deriva de fraude que significa engaño, por lo que el «ánimo fraudulento» está implícito en el verbo defraudar, es decir, no se puede defraudar sin este ánimo. El legislador, con esta redundancia («defraudare...con ánimo fraudulento»), hace hincapié en la presencia del elemento del engaño para esta modalidad, lo que no hubiera sido necesario si tenemos en cuenta que en el término defraudar se haya presente este elemento subjetivo (como ya hemos señalado).

3. Tipo subjetivo.

El anterior art. 349 bis no dejaba duda, la conducta del sujeto activo debía ser dolosa. Cuando la actuación del sujeto era imprudente no estábamos en presencia de un delito contra la Seguridad Social, el comportamiento del defraudador era atípico, independientemente de que concuerdan el resto de los elementos que integran el tipo. En el art. 307 del nuevo CP el legislador no ha hecho referencia alguna a la necesidad de que exista dolo, es decir, ha omitido el término «dolosa» (referido a la acción u omisión) por lo que podríamos pensar que la conducta del sujeto puede ser tanto dolosa como culposa. El problema radica en que la conducta principal - independientemente de las modalidades que se tipifican - consiste en «defraudar» lo que, como antes hemos señalado, conlleva la causación de un perjuicio mediante engaño. No es posible engañar imprudentemente, por tanto, si el engaño implica una actuación dolosa y la defraudación se produce por medio del citado engaño, el delito sólo puede ser doloso; no imprudente. De todo ello podemos deducir que el hecho de que en el

art. 307 no se indique de forma expresa la necesidad de que exista dolo, no significa que si el sujeto activo actúa de manera imprudente estemos en presencia de este delito. Por el contrario, esta omisión no tiene relevancia alguna puesto que se trata de defraudar, lo que implica la existencia de dolo y hace que la posible conducta imprudente siga siendo atípica en el ámbito penal.

De este modo podemos afirmar que no basta con que haya una elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social, o con que el empresario obtenga devoluciones indebidas de las mismas o disfrute de deducciones de forma asimismo indebida y con ánimo fraudulento, es necesario un elemento más, el dolo del sujeto activo. Estamos, por tanto, ante un delito doloso que, como ha señalado el TS, «... está integrado por dos elementos fundamentales: el delictivo o cognoscitivo (conocimiento de los elementos integrantes del tipo penal de que se trate) y volitivo o intencional (consistente en querer o aceptar el resultado de la acción).» (40)

El sujeto activo debe «conocer» la existencia de la obligación de cotización a la Seguridad Social, de ingresar sus cotizaciones y las de sus trabajadores y «querer» eludir el pago dejando en desconocimiento (total o parcial) a la Tesorería de la Seguridad Social de aquellos datos que fundamentan el devengo. El hecho de realizar determinados actos como la presentación de los documentos de cotización hace que desaparezca la posible conducta dolosa, ya que al poner en conocimiento de la existencia de la deuda a la Tesorería general de la Seguridad Social, no existe en principio intención defraudatoria.

Lo mismo sucede en el caso de la obtención de devoluciones indebidas de las cuotas, el empresario debe «conocer» que no ha habido ningún error por el que deba ser acreedor de una devolución y aún así «querer» conseguirla. Si el sujeto, por el contrario, obtiene dicha devolución sin tener conocimiento de que en realidad no debe recibirla, su conducta estaría fuera del tipo penal.

Cuando se trata de disfrutar de deducciones de forma indebida y con ánimo fraudulento, el empresario debe «conocer» que no tiene derecho a determinadas deducciones, bonificaciones o reducciones, por no cumplir los requisitos que se establecen en las normas legales y no obstante «querer» beneficiarse de ellas. Si el empresario desconoce por completo la existencia de la norma y de las condiciones en ella establecida para poder conseguir su obtención y disfrute, el dolo quedaría excluido, lo mismo que en aquellos casos en los que se ha realizado una interpretación totalmente errónea de la norma.

En definitiva, aparece como elemento común a las distintas modalidades de actuación, la necesidad de que el sujeto deba conocer y querer causar un perjuicio al patrimonio de la Seguridad Social. De otro modo, la mera comisión imprudente quedaría impune en el ámbito penal.

4. Cuantía.

El art. 307 indica que es necesario que «... la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de quince millones de pesetas». La misma que en el supuesto de defraudación a la Hacienda Pública del art. 305. Estamos ante una cuestión de política criminal. Sólo se recurre a la intervención del derecho penal en los casos más graves de defraudación.

La cuantía es lo que determina junto con los elementos analizados la existencia o no de delito, no basta con que el sujeto defraude a la Seguridad Social y le cause, por ello, un perjuicio. La cantidad que la Seguridad Social deje de percibir siempre debe ser superior a 15 millones de pesetas (tal y como indica el propio artículo), independientemente de que después, a partir de dicha suma, la pena pudiera ser más o menos elevada según la cuantía defraudada.

El problema está en saber si el dolo debe alcanzar o no a la cuantía. La adopción de una u otra solución tiene importancia ya que las consecuencias son distintas. Si consideramos que el dolo no debe abarcar la cuantía, si el sujeto activo no ocasiona un perjuicio que exceda de 15.000.000 de pesetas, como podría ser el caso de que sólo se defraudara 14.000.000 de pesetas, el comportamiento a efectos penales, aún siendo doloso quedaría impune y sólo constituiría una infracción administrativa.

Por el contrario, si pensamos que el dolo debe integrar la cantidad defraudada, si recurrimos al dolo eventual (41) no es necesario que el autor conozca con precisión la cuantía de lo defraudado, bastaría con que acepte (quiera defraudar) la cantidad que realmente ha defraudado. Esto llevaría a sancionar penalmente todas aquellas conductas en las que estuvieran presentes los diferentes elementos que venimos analizando, aunque la cuantía defraudada fuese inferior a 15 millones.

No creemos que sea ésta la intención del legislador, más aun si observamos como fue incrementada la cuantía establecida - para los delitos contra la Hacienda Pública - en el antiguo art. 349 del CP (actual art. 305) con respecto a la anterior y ésta es la misma que la indicada en el antiguo art. 349 bis, hoy art. 307 del nuevo CP. Por otra parte, si tenemos en cuenta que sólo se deben tipificar las conductas de mayor gravedad, en este caso no se estaría en consonancia con este principio de intervención mínima. Si estimamos que la cuantía no debe ser alcanzada por el dolo, sólo se considerarán delictivas las conductas dolosas cuando la cuantía defraudada sea superior a 15 millones de pesetas. El resto de las conductas de este tipo, ya sean imprudentes - cualquiera que sea el perjuicio

(41) Con respecto a los delitos contra la Hacienda Pública vid. BAJO FERNÁNDEZ, M./ SUÁREZ GONZÁLEZ, C., *Manual de derecho penal...*, op. cit., pág. 615; BOIX REIG, J., en VVAA, «...Derecho Penal. Parte Especial», Tirant lo Blanch, Valencia, 1993, pág. 422, «... la doctrina acepta la figura del dolo eventual, si bien se trata más bien de un recurso frente a las dificultades prácticas que proporciona la exigencia de que el dolo abarque también la cuantía defraudada».

causado -, o dolosas - cuando la cuantía defraudada sea inferior a 15 millones de pesetas -, constituirán infracciones administrativas.

Cuestión distinta es la que surge ante la obligación de ingresar junto con las cuotas, en el caso de aplazamiento del pago, el interés devengado «que será exigible desde la concesión del aplazamiento hasta la fecha de pago, conforme al tipo de interés legal del dinero» (arts. 20 LGSS y 41 del nuevo RGR) cuando una vez transcurrido el plazo no hace efectiva la cuantía adeudada, y en el supuesto de que no haya sido solicitado, cuando las deudas se pagan fuera del plazo reglamentario se deben abonar «con el recargo de mora o de apremio» (arts. 25 LGSS y 37 del nuevo RGR) que fija el art. 27 de la LGSS. La duda consiste en la necesidad o no de tener en cuenta, junto con la deuda principal (42), a la hora de calcular la cuantía, el interés y el recargo correspondiente. La respuesta debe ser negativa, ya que la intención de defraudar no va dirigida a los citados conceptos, no son éstos el objeto de defraudación. Además si esto fuera así, el mero transcurso del tiempo convertiría en delito una defraudación que en principio no lo era, ya que el porcentaje de recargo sería cada vez más elevado para la misma deuda (art. 27 LGSS), lo que no tiene ningún sentido.

En cuanto al cómputo de la cuantía, el art. 307 en su apartado 2 señala: «...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 periodo inferior a doce meses». Esta misma fórmula se recogía en los anteriores artículos 349 bis y 349, relativo este último al delito contra la Hacienda Pública, por lo que a la hora de realizar una interpretación de la mencionada fórmula podemos acudir a la solución que en la práctica han adoptado los tribunales con respecto a este delito (contra la Hacienda Pública), para después adaptarla al delito contra la Seguridad Social.

El TS en su ST de 27 de diciembre de 1990 señala: «...el último problema a resolver es el de la exacta cuantía de lo defraudado. Se sabe que respecto a los dos primeros ejercicios, 1982-1983 aisladamente considerados, el fraude fue superior a los dos millones de pesetas y con relación a los dos siguientes (1984-1985) que excedió de los cinco, siendo referida la cuantía de cada uno de los ejercicios. Entonces la duda radica, como ya se ha puesto de relieve, en la cuantía

(42) Ésta se determinará teniendo en cuenta las normas de la LGSS y del nuevo RGR, junto con lo establecido en el art. 307 del nuevo CP. Así, el art. 30 de la LGSS en relación con los arts. 80 y 82 del RGR («expedición de reclamación de deudas»), y el art. 31 de la LGSS, en relación con los arts. 84 y 85 del RGR («actas de liquidación»). Además del art. 113.2 de la LGSS: «...el ingreso de las cuotas fuera de plazo, ya lo realice el empresario espontáneamente o mediante requerimiento formal, o en virtud de acta de liquidación o certificación de descubierto, se efectuará con arreglo al tipo de cotización vigente en la fecha de realizarse el ingreso, formularse el requerimiento, levantarse acta o expedirse la certificación, salvo que fuese más elevado el tipo aplicable en la fecha en que las cuotas se devengaron, en cuyo caso se tomará éste».

exacta de lo defraudado: se sabe que fue superior a los dos millones en el primer caso y de cinco en el siguiente, pero no se sabe cuanto más. Y en tal caso no hay otra solución que aceptar como probada la existencia del fraude fiscal en la cuantía más mínima posible, es decir, 2.000.001 pts. y de 5.000.001 pts. respecto a los dos delitos del art. 319 y los otros dos del 349 respectivamente. Es la solución tradicional de nuestros Tribunales en los delitos que han venido tipificados - algunos de ellos todavía lo están - en función de las cuantías económicas». En este caso el TS pone de manifiesto la evolución que ha sufrido el delito contra la Hacienda Pública, anteriormente denominado delito fiscal, en cuanto a la cuantía que debe ser defraudada para que la conducta sea constitutiva de delito. En un primer momento debía exceder de dos millones de pesetas (según establecía el art. 319 CP), después se elevó a cinco millones de pesetas, y en la actualidad asciende a quince millones de pesetas.

Lo primero que hay que destacar, a la vista de la ST, es que cada año natural se comete un delito, por tanto, cada nuevo año habrá un delito distinto siempre que la cuantía de lo defraudado exceda de quince millones de pesetas. Por otra parte, es posible que a lo largo del año natural (como en el caso de las liquidaciones que se realizan mensualmente) se haya defraudado de un modo no continuado, sino sólo en algunos meses del citado año. Será entonces necesario atender a la suma de lo defraudado en las distintas ocasiones, pero siempre a lo largo de ese año, ya que en el momento en que la mencionada suma exceda de quince millones estaremos ante un delito contra la Seguridad Social, lo que no ocurrirá en el caso contrario, es decir, si no es superior a quince millones la cuantía defraudada. Cuando no sea posible determinar con exactitud la deuda, pero si se conozca con seguridad que la cantidad defraudada es superior a quince millones de pesetas, habrá que atender a esta cifra para determinar posteriormente la multa.

Lo que si parece indiferente es que la cuantía defraudada se refiera a uno o varios trabajadores. Lo que importa en realidad es la suma de lo defraudado en cada «liquidación, devolución o deducción», independientemente de que el sujeto activo haya obtenido un beneficio, pongamos por caso, con respecto a un trabajador o más, en cada una de las liquidaciones que realiza a lo largo del año. No podría apreciarse delito continuado, porque es esa pluralidad de acciones u omisiones que el mencionado sujeto realiza a lo largo de un año lo que hace que, consideradas en conjunto, el Tribunal determine la existencia de delito cuando todas ellas den lugar a una defraudación por una cantidad superior a quince millones. De ahí la imposibilidad de subsumir las citadas acciones u omisiones en el art. 74 del nuevo CP (43).

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

Problema distinto, es si debemos referirnos a un perjuicio global, es decir, al que se produce por lo que se ha defraudado en cada liquidación, devolución o deducción; o sólo al producido por cada uno de estos conceptos (de modo independiente). Ya hemos señalado que cada año se comete un delito distinto, no varios delitos dependiendo de las distintas modalidades, lo que daría lugar a un concurso de delitos cuando por cada uno de los conceptos el sujeto activo hubiera defraudado una suma superior a quince millones de pesetas. No existiría delito, en caso contrario, cuando por cada concepto causara un perjuicio inferior a la citada cifra. La solución más lógica es tener en cuenta el perjuicio en conjunto, ya que el legislador describe un único delito con varias modalidades de conducta. No varios delitos. Como ya indicamos, lo relevante es la defraudación (que conlleva aparejada el perjuicio); independientemente de la forma adoptada dentro de las tipificadas en el artículo.

5. Tipos cualificados.

El legislador ha creado en el art. 307 dos tipos cualificados cuando concurren determinadas circunstancias:

- «...la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado».

Es el caso de la creación de una empresa ficticia, que ha sido inscrita debidamente como si en realidad existiese con el objeto de que la responsabilidad que conlleva la comisión de las distintas modalidades delictivas no le pueda ser imputada al verdadero empresario. O los supuestos como el de las Sociedades Anónimas en las que la casi totalidad de las acciones se encuentra en manos de una sola persona, que es la que en realidad dirige la empresa. El verdadero titular de la empresa no figura como empresario, sino otra persona que ocupa un determinado cargo en la empresa y a la que en primera instancia parece que se le debe imputar el delito, quedando aquél al margen. Existe de este modo «una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos constitutivos de delito», tal y como indica la Exposición de Motivos de la ley.

- «La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social».

Hay que destacar, por una parte, el grave perjuicio que se puede producir al patrimonio de la Seguridad Social en los casos en los que el importe de lo defraudado sea muy elevado. Sin embargo, lo que el legislador no ha señalado

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

es a partir de qué cantidad podemos estimar que el menoscabo que sufre dicho patrimonio debe calificarse como grave, es decir, no existe referencia alguna, en el art. 307, a una cifra concreta a partir de la cual sea posible afirmar que nos encontramos en presencia de este tipo cualificado. Parece que debe ser el juzgador el que la determinará atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto. No obstante, hubiera sido más correcto fijar una cantidad para, de ese modo, establecer un único criterio por razones de seguridad jurídica.

Por otra parte, el legislador ha considerado los casos en los que aparece una estructura organizativa cuyo objetivo es obtener un beneficio ocasionando para ello un perjuicio al patrimonio de la Seguridad Social. Como es el caso de la gestoría que en connivencia con una pluralidad de empresarios defraudan a la Seguridad Social, a través de la falsificación de documentos, o de los datos que en estos se recogen, o de la ocultación de los mismos, o por el hecho de reflejar en las nóminas como gastos y conceptos extrasalariales lo que realmente es salario, o por la comisión (de modo intencionado) de errores en los documentos de cotización, ya sea en las bases o al proceder a la suma de las mismas, etc..., esto da lugar a la aparición de las distintas modalidades defraudatorias. Lo relevante en este tipo cualificado es el hecho de que en el fraude intervengan numerosos sujetos, y sobre todo que se realice por medio de una organización. Esto, en definitiva, da lugar a un mayor perjuicio para el patrimonio de la Seguridad Social al considerar en conjunto la defraudación procedente de los distintos sujetos responsables que se encuentran implicados en las operaciones que lleva a cabo la organización

Tanto en uno como en otro tipo las penas «se aplicarán en su mitad superior».

6. Eximente.

El art. 307 contempla una eximente de modo expreso para la conducta de defraudación a la Seguridad Social en cualquiera de sus diversas modalidades. Consiste en que el empresario «...regularice su situación ante la Seguridad Social en relación a las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo...», es decir, cuando el perjuicio exceda de 15 millones de pesetas. El problema surge en cuanto a la posibilidad de que el empresario ingrese una cantidad - que cubra parte de su deuda - en la Tesorería General de la Seguridad Social, con el objeto de evitar que su conducta sea constitutiva de delito al no llegar a superar los 15 millones, sino en todo caso de infracción administrativa.

No siempre puede el empresario regularizar su situación y con ello eximirse de responsabilidad penal, para que sea así deberá llevarla a cabo «antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público o el letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida». El empresario ha debido ingresar la cantidad adeudada a la Seguridad Social, antes de que tenga conocimiento de que se va a proceder a la inspección de su situación

con respecto a las Seguridad Social o antes de que se interponga la mencionada querrela o denuncia porque exista una presunción fundada de la existencia de un delito de fraude contra la Seguridad Social. Se pretende así incitar al pago de las deudas con la Seguridad Social, constituyendo la eximente una especie de arrepentimiento, ya que el sujeto realiza el pago de forma voluntaria, eliminando con ello el fraude a la Seguridad Social.

La eximente alcanza asimismo al posible delito de falsedades «que en relación a la deuda objeto de regularización», el empresario «pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de la situación». Hace referencia a la falsificación de datos, de condiciones requeridas, etc..., sobre todo en las modalidades de elusión parcial del pago de las cuotas, y de disfrute de deducciones indebidas. Estas conductas son subsumibles en el tipo del art. 392 del nuevo CP, (44) relativo a la falsedad en documento público u oficial por particulares. Como puede apreciarse en la sentencia del TS de 20 de febrero de 1992, el empresario extendió unas nóminas en las que hizo constar que sus empleados habían cobrado los meses de julio y agosto, con la firma de los trabajadores como si fuesen éstos los que hubieran suscrito los documentos cuando aquello no había acontecido; la finalidad perseguida era la obtención del INEM de una determinada suma por la contratación de trabajadores mayores de 45 años. (45)

7. Penas

El anterior art. 349 bis se remitía a las penas que se señalaban para el delito contra la Hacienda Pública contemplado en el antiguo art. 349 («...las penas señaladas en el número 1 del art. 349 de este Código»). Por consiguiente se aplicaba «la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo» de la cuantía correspondiente. El art. 307 del nuevo CP no hace remisión alguna, sino que establece «la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al sextuplo de la citada cuantía», la misma pena que se indica en el art. 305 del nuevo CP para los delitos contra la Hacienda Pública.

Es preciso destacar dos aspectos: el primero, relativo a la pena de prisión; y el segundo, referido a la multa en relación con la cuantía defraudada. En cuanto a la pena privativa de libertad, vemos como ha sido modificada cuando la comparamos con la establecida en el anterior art. 349 bis, ya que se ha pasado de la pena de prisión de seis meses y un día a seis años (prisión menor), a la pena de prisión de uno a cuatro años. Podemos observar el incremento que ha sufrido la pena en su base - el mínimo se sitúa en un año - y, por el contrario, la disminución que se ha producido - dos años menos - en su parte superior. Con

(44) Art. 392 del nuevo CP. «El particular que cometiere en documento público u oficial... alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses».

(45) Ar. 1222.

respecto a la multa es necesario señalar: por una parte, la importancia que tiene la determinación correcta de la cuantía, que llevará a considerar la existencia o no de delito y en el primer caso a sancionar con una multa más o menos elevada; y por otra, el hecho de que la multa sigue siendo la misma que la que se establecía en el anterior art. 349 para las defraudaciones a la Hacienda Pública, (al que, como ya hemos indicado, se remita el art. 349 bis) al igual que la cuantía que se vió incrementada a la suma de 15 millones, y con ello la multa en su base, es decir, en el mínimo con el que se puede sancionar.

IV. CONCLUSIONES.

El anterior art. 349 bis vino a cubrir una laguna importante al tipificar de modo específico el fraude a la Seguridad Social, de ahí que, con escasas modificaciones, haya quedado recogido en el art. 307 del nuevo CP. El objetivo perseguido por el legislador es la protección del patrimonio de la Seguridad Social en su función recaudatoria frente a los ataques más graves. Este patrimonio constituye el bien jurídico protegido.

Sin embargo, el legislador no ha contemplado - ni en el anterior art. 349 bis, ni en el art. 307 del nuevo CP - determinadas conductas que suponen igualmente atentados frente a este bien jurídico, como es el caso de los fraudes en materia de prestaciones de la Seguridad Social y de la apropiación de la cuota obrera por parte del empresario. En el futuro habrá que acudir, en el primer supuesto, a las sanciones administrativas, y en el segundo, a la apropiación indebida del art. 252 del nuevo CP, como hasta ahora se ha venido haciendo.

El art. 307 del nuevo CP recoge tres modalidades de fraude a la Seguridad Social (eludir el pago de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas, disfrutar de deducciones por cualquier concepto de forma indebida y con ánimo de lucro), lo que significa que las actuaciones que no sean subsumibles en éstas no serán constitutivas de delito aunque se produzca un perjuicio en el patrimonio de la Seguridad Social.

Sujeto activo es, en todas las modalidades, aquél que la ley denomina «responsable». En la mayoría de los casos será el empresario, (aunque en otros, como sucede con los autónomos será el propio trabajador) con ello parece ser que el legislador ha tenido en cuenta la distinta posición que ocupan trabajador y empresario a la hora de tipificar las conductas y considerar la gravedad de las mismas. De esta forma los fraudes que procedan del trabajador, como por ejemplo en materia de prestaciones por desempleo, no serán considerados conductas delictivas. Sujeto pasivo siempre es la Seguridad Social que sufre un perjuicio en su patrimonio.

La conducta del sujeto activo debe ser siempre dolosa, no cabe, por tanto, la comisión imprudente. Cuando falte este elemento subjetivo, es decir, el «dolo», no existirá delito; aunque concurren el resto de los elementos del tipo.

La cuantía defraudada siempre debe ser superior a 15 millones de pesetas. Si es menor estaremos ante una infracción administrativa, independientemente de que la conducta sea dolosa y estemos ante alguna de las modalidades del tipo. Asimismo, es indiferente que la cuantía defraudada se refiera a uno o varios trabajadores; o que la defraudación se produzca por una o varias de las modalidades tipificadas. Cuando esto suceda no habrá tantos delitos como trabajadores o como modalidades de fraude, sino un solo delito.

El art. 307 establece dos tipos cualificados con el consiguiente incremento de la pena. Las modalidades siguen siendo las mismas. La diferencia está en la intervención de una serie de elementos, como la gravedad del importe de lo defraudado, la existencia de una estructura organizativa o la utilización de persona o personas interpuestas, que hacen, por una parte, que sea más difícil el descubrimiento y la investigación de los hechos, y por otra, implican un mayor perjuicio para el patrimonio de la Seguridad Social. De ahí que sean más reprochables y se les aplique una pena más elevada.

No obstante, también se ha establecido una eximente - eliminando la existencia del delito - cuando el sujeto responsable regulariza su situación; pero siempre antes de tener conocimiento de que se va a inspeccionar su situación con respecto a la Seguridad Social, o antes de que se interponga querrela o denuncia por este delito. El objetivo perseguido es incitar el pago de forma voluntaria.

Por todo ello, podemos considerar positivo el hecho de que el legislador haya recogido en el nuevo CP el delito de fraude a la Seguridad Social, ya que pese a no haber tipificado la totalidad de las conductas que atentan contra el patrimonio de la misma, constituye un avance en la lucha contra este tipo de fraude.

UNA HISTORIA INACABADA: LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA COTIZACIÓN Y EL RESPETO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

(Especial referencia a la potestad reglamentaria y a las Leyes de Presupuestos).

Por JUAN CARLOS ÁLVAREZ CORTÉS *

SUMARIO: I Introducción.-II. La naturaleza jurídica de la cotización.-III. Reserva de ley y respeto al principio de legalidad. 1. La potestad reglamentaria y la cotización. 2. La Ley de Presupuestos Generales del Estado y la cotización.-IV. Nota final.

I. INTRODUCCIÓN.

El problema más grave con el que se han enfrentado los Estados, con respecto a la Seguridad Social, ha sido el referente a su financiación. Este problema se ha agravado actualmente con la tendencia expansiva de los ordenamientos, al ampliarse los campos de sujetos protegidos y de contingencias a proteger, lo que supone la necesidad de una mayor dotación económica para cubrir de forma suficiente los objetivos del sistema.

La financiación de la Seguridad Social siempre ha venido definida por los parámetros de la política económica y social ejercida por los diferentes Gobiernos. Tradicionalmente, las dos formas principales de recaudar fondos para las arcas de la Seguridad Social han sido las cotizaciones y los impuestos (1).

La configuración constitucional del sistema de Seguridad Social como un modelo mixto ha supuesto que la protección universalista de ciertas prestaciones se haga a cargo de partidas destinadas al efecto en los Presupuestos Generales del Estado, lo que significa una financiación a través de impuestos.

Aun así, en un sistema de Seguridad Social de fuerte raigambre contributiva, como es el nuestro, las cotizaciones continúan siendo la fuente más importante de ingresos. Por ello, y para delimitar el campo de acción del presente estudio, debemos señalar que el objeto del mismo son las cotizaciones a la Seguridad Social, centrándonos en su naturaleza jurídica y el respeto al principio de legalidad.

* Profesor Titular de Escuela Universitaria (Universidad de Málaga).

(1) Sobre la cuestión de la financiación en general vid, entre otros, RODRÍGUEZ-PIÑERO, M.: «La Seguridad Social ante la crisis económica», *Papeles de Economía Española*, nº 12/13, 1981, págs. 139 a 151.