

# O NOVO DELICTO DE DEFRAUDACIÓN Á SEGURIDADE SOCIAL: PRESUPOSTOS DA SÚA CRIMINALIZACIÓN E NOTAS INTERPRETATIVAS

JOSÉ ANGEL BRANDARIZ GARCÍA  
Departamento de Dereito Público  
Facultade de Dereito  
Universidade da Coruña

Recibido: 29 abril 1996  
Aceptado: 10 xullo 1996

**Resumo:** A fraude á Seguridade Social en materia de cotizacións adquiriu en España, segundo mostran diversos estudos indiciarios, unhas dimensións considerables. Fronte ás conductas que conforman este fenómeno prevíronse varias infraccións administrativas recollidas na Lei de infraccións e sancións na orde social, que prevén sancións pecuniarias —xeralmente de escasa contía— e, nalgún suposto, a perda de beneficios de fomento do emprego. Xunto a esta resposta sancionadora propiamente administrativa, o Código penal de 1995, recollendo unha regulación introducida no corpo legal precedente algúns meses antes da súa derogación, incriminou as defraudacións de cotas da Seguridade Social. A norma do novo artigo 307 comina penalmente a realización, mediante engano e a través dalgunha das tres vías xenéricas de comisión, dun prexuízo patrimonial á Seguridade Social que exceda de quince millóns de pesetas. O precepto recolle, tralo tipo básico, algúns supostos agravados nos que a existencia dun maior contido de inxusto fundamenta a cualificación da sanción. A causa persoal de levantamento da pena, establecida con notable amplitude no número 3 da norma, outorga a anulación da pena nos casos nos que o suxeito, con posterioridade á realización do delito e antes de que se dirixa contra el a inspección administrativa ou a acción penal, rectifique a súa declaración contributiva e aboe as cotizacións defraudadas.

**Palabras Clave:** Código penal; Delicto económico; Delicto contra a Seguridade Social; Fraude á Seguridade Social; Cotizacións da Seguridade Social.

## THE NEW FRAUD INFRINGEMENT IN THE SOCIAL SECURITY: ASSUMPTIONS OF ITS PENALIZATION AND INTERPRETATIVE NOTES

**Summary:** Fraud in Social Security contributions has reached in Spain, as shown in several studies, great dimensions. Against this type of behaviours several administrative infringements were included in the Law of Infringements and Sanctions in the Social Order, that provides monetary sanctions generally of insignificant amount and, in some cases, the loss of benefits for employment promotion. Together with this just administrative punishable situation, the 1995 Penal Code, collecting a regulation included in the precedent legal body some months earlier before its abolition, incriminated the frauds in Social Security contributions. The norm of the new 307 article incriminates the cause by means of deceit and through some of the three general ways of perpetration, of a patrimonial prejudice to Social Security over fifteen million pesetas. The precept includes, apart from the basic type, some aggravated cases where the presence of greater injustice increases the degree of the sanction. It is also discussed the annulment of the sanction when the subject, after having committed the fraud and before he is prosecuted or required by the administrative inspection, changes his previous contributory declaration and pays the defrauded amount.

**Keywords:** Penal Code; Economic infringement; Offence against the Social Security; Fraud to the Social Security; Social Security contributions.

## INTRODUCCIÓN

En 1977 a Lei sobre medidas urxentes de reforma fiscal creaba un ilícito penal naquel momento novidoso: o delito de defraudación tributaria, habitualmente de-

nominado delicto "fiscal". A previsión normativa deste inxusto constituíu un momento relevante no proceso de articulación lexislativa do Dereito penal económico e seguramente respondía a unha certa toma de conciencia por parte dos actores políticos, económicos e, en gran medida, da sociedade española no seu conxunto sobre o dano de determinado xénero de conductas.

O ilícito, como instrumento de tutela do Erario Público, atopou limitacións á hora de estende-la súa cobertura cara a un importante sector do patrimonio estatal. Diversas disposicións normativas excluían as cotizacións da Seguridade Social do concepto xurídico de tributos<sup>1</sup>, impedindo con iso, en virtude das esixencias derivadas do principio de legalidade, que a defraudación daquelas quedase abarcada polo delicto tributario (Bayona de Perogordo, 1977, p. 742; Berdugo Gómez de la Torre e Ferré Olivé, 1994, p. 68).

Esta sinalada lagoa de protección, só parcialmente cuberta pola doutrina do Tribunal Supremo, que xa veu sancionando como delicto de apropiación indebida as retencións por parte do empresario de cotas obreiras previamente descontadas<sup>2</sup>, viuse recentemente colmada. A LO 6/1995, de 29 de xuño, *pola que se modifican determinados preceptos do Código penal relativos ós delictos contra a Facenda Pública e contra a Seguridade Social*, outorgou vigor lexislativo ó delicto de defraudación de cotizacións da Seguridade Social. Poucos meses despois, o ilícito pasou ó Código penal de 1995, no que conforma o artigo 307.

O novo inxusto preséntase, en principio, dotado dunha significación notable, se se ten en conta o cotián dos comportamentos sobre os que incide<sup>3</sup>. Parece, pois, adecuado bosquexar unha interpretación da norma que intente delimita-los comportamentos penalmente prohibidos. Con todo, esta análise seguramente esixe, como clarificación previa, a exposición dalgunhas circunstancias, normativas e criminolóxicas, que condicionan a criminalización en España das defraudacións de cotas da Seguridade Social.

## A PROTECCIÓN DAS COTIZACIÓNS DA SEGURIDADE SOCIAL POR MEDIO DO RÉXIME SANCIONADOR LABORAL

O principio de subsidiariedade do Dereito penal esixe a comprobación de que non existen alternativas á criminalización adecuadas para protexer, de modo sufi-

<sup>1</sup> Vid. artigo 2.a) da Lei 8/1989, de 13 de abril, de taxas e prezos públicos; o artigo 5 da Lei xeral presupostaria —que separa o patrimonio da Seguridade Social do patrimonio do Estado— e, adicionalmente, o artigo 5.c) da Lei de 26 de decembro de 1958, sobre réxime xurídico das entidades estatais autónomas. A noción xurídica de tributos vén establecida polo artigo 26 da LXT, e non semella ter cabida na súa definición as cotizacións da Seguridade Social.

<sup>2</sup> Sobre esta tese xurisprudencial vid., dende un punto de vista crítico, Martínez Pérez (1985).

<sup>3</sup> A significación dos ilícitos penais contra a Seguridade Social pode comprobarse observando o caso alemán, Estado que goza xa dunha certa experiencia no tratamento penal desas conductas; neste país as defraudacións de cotas da Seguridade Social xeran case dous millares de condenas anuais. Sobre iso, cfr. *BMJ* (1991, p. 133) e Maurach, Schroeder e Maiwald (1995, p. 539).

ciente, un determinado ben xurídico (Mir Puig, 1994, p. 166). Na materia estudia-da, este postulado esixe, polo tanto, a revisión dos instrumentos de defensa dis-postos polo réxime sancionador laboral fronte ós comportamentos de fraude nas cotizacións. As normas de tutela deste réxime atópanse recollidas na Lei de infrac-cións e sancións na orde social (LISOS).

## O RÉXIME SANCIONADOR DA LISOS

No ordenamento xurídico-laboral a protección do patrimonio da Seguridade Social artículase a través da Lei 8/1988, de 7 de abril, sobre infraccións e sancións na orde social (LISOS) (García Blasco, 1989). Esta norma dedica o seu capítulo III ás "*Infraccións en materia de Seguridade Social*", e nel a sección primeira tipifica as cometidas por "*empresarios o asimilados*", dividíndoas en leves, graves e moi graves. O artigo 14 da Lei considera como falta grave, a teor do seu parágrafo 1.5, o "*no ingresar, en la forma y plazo procedente, las cuotas correspondientes, que por todos los conceptos recauda el sistema de la Seguridad Social, o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y no haya efectuado la presentación prevista en el número anterior*"<sup>4</sup> (presentación dos documentos de cotización)<sup>5</sup>. O número anterior do mesmo artigo tipifica, igualmente como infracción grave, o "*no presentar, dentro del plazo reglamentario y para su sellado, los documentos de cotización cuando no se ingresen en tiempo las cuotas de la Seguridad Social, ni se haya solicitado aplazamiento del pago*". Ámbolos dous ilícitos se castigan, en virtude do artigo 37.3, con multa de 50.001 a 500.000 pesetas<sup>6</sup>.

O artigo 15 da LISOS prevé as infraccións en materia de Seguridade Social

<sup>4</sup> Nun plano de responsabilidade xurídico-laboral, o suxeito que incumpra a obriga de cotización non só responderá, de se-lo caso, pola infracción prevista neste artigo 14.1.5 da LISOS, senón que para el subsiste a débeda contributiva incrementada cos recargos correspondentes e, na meirande parte dos casos, será responsable do pagamento das prestacións que se causaran durante o período de descuberto contributivo.

<sup>5</sup> Como indica De Vicente Martínez (1991, p. 202): "*el doble requisito conjunto exculpador (...) de que la falta de ingreso 'no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y no haya efectuado la presentación de los documentos' requiere... para a exención de responsabilidade ...que concurren ambas circunstancias*".

<sup>6</sup> As sancións de multa que prescribe a LISOS divídense, para a súa imposición, en tres graos (mínimo, medio e máximo). O artigo 36.1 establece que a fixación da sanción nun determinado grao se determinará atendendo á concorrencia dunha serie de circunstancias: "*...la negligencia e intencionalidad del sujeto infractor, fraude o connivencia, incumplimento de las advertencias previas y requerimientos de la Inspección, cifra de negocios de la empresa, número de trabajadores afectados en su caso, perjuicio causado, cantidad defraudada...*". A aplicación das sancións vese limitada pola facultade discrecional outorgada polo artigo 48 da Lei á Inspección de Trabajo e Seguridade Social. Con base neste precepto, a inspección poderá "*...advertir y aconsejar...*" al infractor "*...en vez de incoar un procedimiento sancionador...*", cando as circunstancias do caso así o aconsellen e sempre que non se deriven danos nin perdas directas ós traballadores. Así mesmo, a contía da sanción pecuniaria imposta polos ilícitos citados redúcese nun 50% cando, formulándose —ó abeiro do artigo 31 da Lei xeral da Seguridade Social— conxuntamente en documento único as actas de infracción e de liquidación das cotizacións debidas, o suxeito responsable dá a súa conformidade e ingresa o total da débeda durante o mes natural seguinte a aquel no que se lle notifica a resolución do expediente conxunto (Disposición adicional 6<sup>a</sup>.3.d) Real decreto 1.637/1995, de 6 de outubro, que aproba o Regulamento xeral de recadación de recursos do sistema da Seguridade Social).

cualificadas como moi graves. O seu número 2 prevé como ilícito a conducta empresarial de "*retener indebidamente, no ingresándola dentro de plazo, la parte de cuota de Seguridad Social descontada a sus trabajadores...*". O número 6 do mesmo artigo, pola súa parte, tipifica o "*efectuar declaraciones o consignar datos falsos o inexactos en los documentos de cotización que ocasionen deducciones fraudulentas en las cuotas a satisfacer a la Seguridad Social*". As dúas infraccións sanciónanse con multa cunha contía que vai, ó longo dos seus tres graos, de 500.001 a 15.000.000 de pesetas (artigo 37.4 da LISOS).

Outros comportamentos defraudatorios de bonificacións e reducións de cotas aparecen recollidos, en atención á caracterización de gran parte destas deducións como medidas de fomento do emprego, no capítulo IV da LISOS, dedicado ás "*Infraccións en materia de emprego e prestacións por desemprego*".

O artigo 28.3 tipifica como infracción moi grave o "*obtener o disfrutar indebidamente de exenciones, bonificaciones o reducciones en las cuotas de la Seguridad Social, subvenciones u otras ayudas de fomento del empleo y formación profesional ocupacional, establecidas para las distintas modalidades de contratación o programas de apoyo a la creación de empleo*".

O número seguinte outorga idéntica cualificación a "*la no aplicación o las desviaciones en la aplicación de las ayudas de fomento del empleo, bonificaciones o subvenciones a la contratación laboral, así como a la formación profesional ocupacional concedidas, financiadas o garantizadas, en todo o en parte, por el Estado*".

Ámbalas dúas infraccións se castigan con multa de 500.001 a 15.000.000 de pesetas, compatible coas sancións accesorias establecidas especificamente para as infraccións do capítulo IV no artigo 45. En virtude deste precepto sobre os ilícitos citados poderían recaer-las medidas de perda das bonificacións recibidas ou exclusión por un período máximo dun ano da posibilidade de acceder a esas deducións.

## A POSIBLE INSUFICIENCIA DO RÉXIME SANCIONADOR LABORAL

O debate sobre a necesidade de criminalizar determinadas defraudacións á Seguridade Social non debe obviar-las exposicións que, principalmente dende a perspectiva da ciencia económica, analizan este xénero de comportamentos e transcenden a súa consideración propiamente xurídica. Non obstante, non é o obxectivo deste traballo, por limitacións obvias, incidir nunha problemática tan controvertible como a das dinámicas productivas que explican o incremento das defraudacións de cotizacións<sup>7</sup> ou a da súa posible danosidade/funcionalidade dende un punto de vista que se sitúe no plano da racionalidade interna do sistema económi-

<sup>7</sup> Con todo, véxase a interesante teoría económica explicativa que desenvolve e fundamenta Recio Andreu (1988, pp. 462 e ss.).

co<sup>8</sup>. Máis ben, o interese pretendido neste punto é de maior modestia, e limítase a constatar e expoñer, como circunstancia que condicionará de forma relevante a decisión de criminaliza-la conducta, unha realidade probablemente menos discutible: a existencia dun notable volume de fraude nas cotizacións, contra o que o réxime sancionador laboral no resultou eficaz.

O principio de subsidiariedade do Dereito penal, como postulado integrante do principio de intervención mínima, non se infrinxe cando o recurso á lei penal resulta necesario, ante o fracaso dos instrumentos xurídicos de protección menos lesivos na defensa de bens xurídicos fundamentais para a convivencia social<sup>9</sup>.

Concretando esa perspectiva na materia tratada, non parece desacertado concluír que o réxime sancionador laboral, malia ter prestado axiña atención ó fenómeno da fraude contributiva<sup>10</sup>, non logrou evita-la extensión das conductas defraudatorias. Seguramente unha das principais razóns que explican as dificultades financeiras da Seguridade Social é o elevado volume de fraude nas cotizacións (Eguidazu Palacios, 1982, p. 399; Maravall Gómez, 1985, p. 99).

A ausencia dunha cuantificación aproximada da magnitude da fraude<sup>11</sup> non impide recoñece-la súa entidade, que pode constatarase a partir da análise do modera-

<sup>8</sup> Non parece superfluo apuntar, en todo caso, que a literatura penal especializada en materia de delitos económicos destaca unanimemente o dano desas defraudacións. Entre as consecuencias lesivas sinaladas por estes autores podería establecerse unha subdivisión. Nun primeiro grupo atoparíanse os *danos materiais*, entre os que cabería relaciona-la diminución dos recursos do sistema de protección social —que, mediante a repetición seriadista destas conductas, pode incidir directamente sobre a comunidade de asegurados determinando o recorte da cobertura—, o prexuízo a traballadores concretos pola redución da base de cálculo das prestacións, ou a eventual imposibilidade de acreditar períodos de cotización necesarios para acceder a algunha prestación. Nun segundo grupo poderíanse incluír, como *danos inmateriais* apuntados pola doutrina, a eliminación da competencia, o efecto denominado de "*resaca e espiral*", polo que a empresa defraudadora impulsa ós demais axentes a delinquir á súa vez, converténdoo en eixes de novas "*resacas*", e o destacable poder corruptor da Administración que xera esta clase de comportamentos. Sobre todo iso vid., entre outros, Bajo Fernández e Suárez González (1993, pp. 569 e ss), García-Pablos de Molina (1984, p. 181), Kaiser (1985, p. 205) e Martín Valverde (1983, p. 409).

En relación co mantemento deste postulado no ámbito do Dereito penal económico véxase Bajo Fernández (1978, p. 75).

<sup>10</sup> Xa con notable antelación ó momento no que a Lei de bases de 1963 levou a cabo o deseño do primeiro modelo de articulación dun verdadeiro sistema de Seguridade Social, a Orde de 2 de febreiro de 1940 tipificaba no seu artigo 32.b) o non pagamento de cotizacións, sancionándoo con multa que podía chegar ó quintuplo das cantidades eludidas.

<sup>11</sup> Existen, con todo, diversos datos que revelan a voluminosidade deste fenómeno. Por unha parte, o tempo transcorrido dende a súa medición non desaconsella aínda considera-las cifras contidas no completo estudio do Centro de Investigacións Sociolóxicas, (1986, p. 85 e ss.). Esta investigación estimaba que naquel momento existían en España 2,25 millóns de ocupacións irregulares, das que pola maior parte (1,94 millóns; 86%) non se aboaba ningún tipo de contribución á Tesorería Xeral da Seguridade Social, mentres que unha porcentaxe notablemente menor (0,31 millóns; 14%) xeraba defraudacións parciais.

Por outra parte, a mediados de 1993 o goberno cifraba a débeda das empresas privadas á Seguridade Social (en resposta escrita a unha pregunta parlamentaria, publicada no *BOCG*, sección Congreso, serie D, núm. 16, de 5 de outubro de 1993, p. 147) en 957.873 millóns, da que se estimaba incobrable o 60%.

Máis recentemente o diario *El País* do 9 de agosto de 1995 publicou os datos relativos a 1994 e ó primeiro semestre de 1995 da fraude coñecida polo Ministerio de Traballo e Seguridade Social. Neste período descubríronse infraccións nun 10% das empresas inspeccionadas, á vez que os expedientes liquidatorios de cotas debidas alcanzaron un importe de 114.274 millóns de pesetas e os traballadores clandestinos dados de alta na Seguridade Social foron 78.921 (o que supuxo para a institución uns ingresos por cotas de 24.023 millóns). Non obstante, estas cifras parecen aínda afastadas da realidade criminolóxica, dado que os últimos estudos da Dirección Xeral V da Comisión Europea estiman que a economía somerxida ocupa en España ó 20% da poboación activa e representa en torno ó 15% do PIB.

do crecemento das cotizacións en relación coa evolución doutras variables macroeconómicas<sup>12</sup>. Unha entidade considerable que permite entender que a fraude contributiva se atopa instalada no sistema productivo, afectando a múltiples niveis e sectores e articulándose en prácticas defraudatorias diversas. Entre estas González Rabanal (1990, p. 134) cita:

- "La ocultación de altas; fenómeno (...) en íntima conexión con la presencia de economía sumergida en nuestro país.
- La inclusión de los trabajadores en una categoría inferior a la que realmente les corresponde (...).
- La ocultación parcial de las bases de cotización: el recurso frecuente a retribuciones no computables a efectos de cotización o a la entrega de remuneraciones "bajo cuerda"..."

A solución deste problema pasa probablemente pola mellora da xestión e recadación de cotas e polo reforzamento dos medios de inspección<sup>13</sup>. Sen embargo, o recurso ó ordenamento penal como medio de combate contra a fraude contributiva, dende a consideración da relevancia dos intereses que cómpre tutelar e da lesividade de determinados comportamentos defraudatorios, parece necesario<sup>14</sup>. Polo demais, o réxime sancionador laboral non só está mostrando *materialmente* as súas limitacións ante este tipo de delitos, senón que esas limitacións veñen posiblemente orixinadas pola inadecuación das sancións pecuniarias, propias deste réxime, para previr esta clase de criminalidade<sup>15</sup>.

Xunto a todo iso, resulta significativo o feito de que diversos Estados do noso contorno cultural optaran por criminalizar determinados comportamentos de de-

<sup>12</sup> González Rabanal (1990, pp. 133 e ss.) entende, con base no estudio da relación entre evolución das cotizacións/incremento do PIB e considerando a participación dos salarios no PNB, que: "si, por un lado, la participación de los salarios en el PNB no ha experimentado cambios significativos; si, por otro lado, las autoridades al fijar los topes en las bases de cotización siguieron una marcada tendencia a hacerlas coincidir con los salarios realmente percibidos por los cotizantes del sistema, la caída de las cotizaciones en relación al PIB puede venir justificada (...) por la instalación del fraude en el sistema".

<sup>13</sup> Cfr. a recomendación neste sentido formulada polo punto IX.5 do *Informe de la ponencia para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad Social y de las principales reformas que deberán acometerse* (documento habitualmente denominado "Pacto de Toledo"), aprobado polo Congreso dos Deputados en abril de 1995 (BOCG, sección Congreso, serie E, núm. 134, de 12 de abril de 1995).

<sup>14</sup> A doutrina xurídico-penal tivo oportunidade de pronunciarse sobre a idoneidade de pena-las defraudacións de cotas, a raíz da inclusión deste delito (trala súa momentánea consideración nun proxecto de reforma parcial do CP de 1971) no proxecto de Código penal de 1980 e na Proposta de anteproxecto de 1983. Os diversos autores que trataron esta cuestión mostráronse, de forma practicamente unánime, favorables á intervención penal. Neste sentido vid., sen ánimo de exhaustividade, Barbero Santos (1982, p. 159; 1987, p. 116), González Rus (1944, p. 184), Morillas Cueva (1983, pp. 842 e ss.), Muñoz Conde (1982, p. 120) e De Vicente Martínez (1991, pp. 216 e ss.).

<sup>15</sup> A inadecuación do réxime sancionador laboral vén dado tanto polo escaso efecto intimidatorio que provoca —derivado, entre outras razóns, da falta de publicidade no seu procedemento e imposición—, como polo feito de que a súa sanción básica, a multa, ve neste terreo diluída a súa eficacia, ó poder ser repercutida, como un factor máis dos custos empresariais, no prezo final que debe satisfacer-lo consumidor. Sobre isto vid. Tiedemann (1993, p. 230); Schünemann (1988, p. 552).

fraudación de cotizacións, cualificando con iso as sancións impostas a unhas condutas que dificultan a posta en práctica de políticas de reequilibrio socioeconómico<sup>16</sup>.

## A CRIMINALIZACIÓN DAS DEFRAUDACIÓNS DE COTAS: O NOVO DELICTO CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL

### XENERALIDADES

A LO 6/1995, de 29 de xuño, incluíu no anterior CP un novo artigo 349 bis, que establecía o delicto de defraudación á Seguridade Social. Posteriormente, o delicto foi introducido no Código de 1995 durante a tramitación deste texto na Comisión de Xustiza do Senado. O ilícito conforma o actual artigo 307<sup>17</sup> e integra, xunto cos delitos tributarios, o título XIV do novo corpo legal, que leva por rúbrica "*Dos delitos contra a Facenda Pública e contra a Seguridade Social*"<sup>18</sup>.

### TIPO DE INXUSTO

A realización do delicto do artigo 307 esixe, en liña de principio, un presuposto básico: a existencia dunha previa relación xurídica de cotización entre o suxeito

<sup>16</sup> Probablemente é a ciencia criminal alemá a que con máis detemento estudiou e a que alcanzou un maior grao de elaboración no tratamento penal desta clase de delitos económicos. Para unha aproximación ás formulacións dos analistas xermanos vid. Bente (1992), Martens e Wilde (1987) e Schönke e Schröder (1991, pp. 1.993 e ss.).

<sup>17</sup> O artigo 307 do CP de 1995 establece: "*1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 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 a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquellas correspondan a un período inferior a doce meses.*

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

*La exención de responsabilidad penal recogida en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las 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".*

<sup>18</sup> A inserción de delitos tributarios e delicto contra a Seguridade Social nun título propio dentro dun CP que posúe un amplo epígrafe (título XIII) dedicado ós "*delitos contra o patrimonio e contra a orde socioeconómica*" parece responder unicamente ó desexo dos grupos parlamentarios que participaron na tramitación do Código de trasladar estes ilícitos dende o anterior Libro II practicamente coa mesma configuración textual e capitular, coa intención de evitar tensións no debate. O devandito título XIII probablemente, en atención ó obxecto de protección, debería se-lo lugar no que situar, en capítulo propio, o delicto de defraudación á Seguridade Social.

activo e a Seguridade Social (De Vicente Martínez, 1991, p. 235), sobre a que incidirá a defraudación típica.

### Ben xurídico protexido e suxeito pasivo

Determinados bens xurídicos colectivos —obxectos de protección constituídos por elementos ou estruturas básicas para o funcionamento do Estado ou do sistema social, non reconducibles a bens individuais— non poden, pola súa excesiva "espiritualización" e distancia do axente, servir de base material ós ilícitos penais, pois o dolo e a imprudencia dificilmente poden referirse a eses obxectos abstractos e, como acertadamente expoñen Rodríguez Montañés (1994, pp. 300 e ss.) ou Pedrazzi (1985, p. 304), a súa "...*lesión o concreta puesta en peligro es difícilmente imaginable, pues el menoscabo de tales bienes de carácter inmaterial se produce más por cada acto individual, por la reiteración generalizada de conductas...*". Por iso, a protección de determinados bens xurídicos colectivos só se produce de forma mediata, á vez que os tipos se articulan a partir de bens intermedios con función representativa, producindo a súa lesión reiterada o menoscabo dos intereses mediatamente protexidos (Rodríguez Montañés, 1994, p. 304).

A formulación alcanza ó delicto contra a Seguridade Social do artigo 307.

O ben xurídico protexido neste tipo non pode buscarse no papel fundamental que desenvolve o sistema de Seguridade Social dentro do modelo económico constitucionalmente deseñado; nin sequera podemos establecer ese obxecto de protección a partir da función, imprescindible para os obxectivos últimos da Seguridade Social, que desenvolve a estrutura de recursos e, dentro dela, as cotizacións. Estes intereses son merecedores de tutela xurídico-penal e, de feito, seguramente constitúen os motivos básicos que levaron ó lexislador a incriminalas defraudacións de cotas. Sen embargo, tomando a noción de ben xurídico en sentido técnico, como obxecto efectivamente protexido pola norma penal, debemos concluír que o que se tutela de modo real e directo no delicto de defraudación contributiva é o patrimonio da Seguridade Social, concretado na recadación de cotizacións (Martínez-Buján Pérez, 1995, p. 83)<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> A Exposición de motivos da LO 6/1995 sinalaba que o obxecto de protección do anterior artigo 349 bis era o patrimonio da Seguridade Social máis, na liña dos formulamentos expostos por De Vicente Martínez (op. cit., pp. 100 e ss. e 234), puntualiza que "... *frente a otras modalidades de actuación contra este patrimonio...*" o ilícito de defraudación contributiva caracterízase porque "... *tutela de manera singular la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social...*". Vid., no mesmo sentido, Muñoz Conde, 1995, p. 879. Tal precisión introduce unha certa confusión na análise do ben xurídico inmediatamente protexido. Se o concepto de *función recaudatoria* que manexa o lexislador ven referido á función administrativa de xestión das cotizacións, levada a cabo pola TXSS (posición que parece manter De Vicente Martínez (op. cit., p. 234)), a formulación non parece compatible, posto que iso suporía aceptar que o que se está penando é a simple infracción dun deber, e a infracción dun deber de cotización non esgota en absoluto o contido de inxusto da figura delictiva. Por outra parte, se co concepto sinalado se pretende facer referencia á principal función que cumpren as cotizacións, isto é, o sostemento das cargas económicas do sistema da Seguridade Social, a puntualización tampouco resulta adecuada. Na vertente subxectiva do tipo non cabe esixir que o axente coñeza que coa súa acción está vulnerando esa función, senón que abonda con que o dolo abarque a causación dun prexuízo patrimonial. Así mesmo, a defraudación individual non afecta a esta función financeira, que só podería ser vulnerada pola repetición xeneralizada dasas condutas delictivas. Sobre isto, cfr. Martínez-Buján Pérez, 1995, pp. 81 e ss.



Este patrimonio resulta ser, polo tanto, o obxecto xurídico directamente tutelado. Sen embargo, non cabe obviala relevancia que a protección patrimonial ten para a tutela mediata da función financeira das cotizacións e, máis alá diso, para a propia tutela do sistema de Seguridade Social e das políticas socioeconómicas que desenvolve. Dende esta perspectiva, parece acertado concluír que no delicto de defraudación contributiva as funcións das cotizacións constitúen o obxecto xurídico de tutela mediato, mentres que o patrimonio da Seguridade Social é o ben xurídico protexido inmediato, que actúa con función representativa<sup>20</sup>.

Titular do ben xurídico protexido e, xa que logo, suxeito pasivo do delicto de defraudación contributiva é a Seguridade Social (Muñoz Conde, 1995, p. 879). Máis en concreto serao a TXSS, como entidade acreedora da débeda de cotización e xestora das deducións e devolucións de cotas.

A posición dos traballadores, como suxeitos que eventualmente poden padecer consecuencias do delicto danosas para os seus intereses, non excede, pola propia configuración do ben xurídico, o estadio de prexudicado, nin sequera nos supostos nos que a defraudación de cotas recaia sobre as contribucións obreiras.

### Tipo básico

♦ **TIPO OBXECTIVO:** A conducta típica configúrase como unha *defraudación* que causará, como resultado material, un prexuízo no patrimonio do suxeito pasivo que exceda de 15.000.000 de pesetas. A redacción legal esixe que a defraudación se articule a través de tres modalidades comisivas xenéricas: a elusión de cotas, o disfrute indebido de devolucións contributivas e a obtención indebida de deducións de cotas.

O tipo de inxusto pivota sobre o verbo "defraudar". A *defraudación* será entendida neste ámbito, seguindo as exposicións da doutrina maioritaria en relación co delicto de defraudación tributaria (Ayala Gómez, 1988, pp. 177 e ss.; Berdugo Gómez de la Torre e Ferré Olivé, 1994, pp. 50 e ss; Martínez Pérez, 1986, p. 248), como "*perjuicio patrimonial causado mediante engaño*".

A conducta defraudatoria integrará, polo tanto, un dobre elemento: un prexuízo patrimonial e un comportamento enganoso causante deste<sup>21</sup>.

O engano cumpre, dentro do desvalor de acción do tipo penal, unha función básica: manter á marxe do punible os simples non pagamentos de cotas. Deste modo, permanecen excluídos da área típica, pola ausencia de engano, os supostos de non

<sup>20</sup> A pesar das críticas expresadas por Ferré Olivé (1993, p. 49), o feito de que o delicto se conciba cun importante compoñente patrimonial non implica —como acertadamente apuntan López Garrido e García Arán (1996, pp. 148 e ss.)— que a análise do tipo deba realizarse importando as rixidas categorías que se utilizan no ámbito dos ilícitos contra o patrimonio individual.

<sup>21</sup> Incluí-lo engano na conducta típica non supón, a diferenza do que manifesta para a fraude fiscal Baicigalupo (1995, p. 884), converte-la defraudación contributiva nunha modalidade de estafa. Ámbolos dous delitos presentan diverxencias na súa dinámica comisiva (principalmente en torno ó elemento do acto de disposición patrimonial) e sustentan nocións de engano que se diferencian en sede de imputación obxectiva.

pagamento de cotizacións nos que se elaborara e presentara adecuadamente a documentación contributiva. Igualmente, non conforman o engano típico os casos nos que a TXSS poida determinar sen dificultade, a pesar do ocasional atraso na presentación da documentación, o importe da débeda contributiva pendente de ingreso.

Conforman a conducta típica só os comportamentos enganosos que, obxectivamente, dende unha perspectiva *ex ante*, poidan reputarse idóneos para causa-lo prexuízo patrimonial previsto na norma.

Dende este punto de vista cabe delimita-lo engano típico entendendo por tal aquela conducta que, movida por fins defraudatorios, resulta adecuada para xerar un erro na TXSS sobre a contía ou sobre a propia existencia da débeda contributiva, de devolucións ou de deducións. Un erro así impedirá ó suxeito pasivo evita-lo resultado lesivo. O erro, no seu papel de punto de referencia do nivel de idoneidade do engano típico, serve nesta construción como parámetro de delimitación das condutas penalmente relevantes, e debe ser considerado como *capacidade da acción enganosa*, é dicir, como *posibilidade de causación* e non como *estado psíquico efectivamente causado*<sup>22</sup>.

Ó engano non se lle esixe, agás na modalidade de obtención indebida de devolucións, potencialidade xerativa de ningún acto de disposición patrimonial; semellante acto de disposición, que ocupa unha posición básica no inxusto de estafa (Valle Muñiz, 1987, p. 131), non se integra —coa única excepción da modalidade xenérica de acción sinalada— na dinámica comisiva da defraudación contributiva.

Á hora de calibra-la idoneidade do engano para causa-lo resultado lesivo resulta necesario considera-las capacidades de autoprotección da vítima, como criterio determinante do ámbito de protección da norma penal e, polo tanto, da relación de risco xuridicamente desaprobada. Neste punto o elemento estudado sepárase en gran medida da súa noción no delicto de estafa, xa que este esixe unha existencia de engano maior. No tipo do artigo 528 do CP, normalmente a vítima goza dunha posición que lle permite coñecer con máis facilidade as circunstancias relevantes para a defensa dos seus intereses. Pola contra, a TXSS, malia as súas potestades de inspección e execución de débitos, posúe unha capacidade de autotutela menor por canto depende para a determinación da débeda contributiva, en gran medida, da correcta actuación do suxeito obrigado (Pérez Royo, 1986, pp. 115 e ss.; Gracia Martín, 1990, pp. 103 e ss.).

O segundo elemento do concepto de *defraudación* é o prexuízo patrimonial que se irroga nas arcas da TXSS. Este prexuízo caracteriza ó tipo obxecto de estudio como un delicto de resultado e, ó requiri-lo dano efectivo do ben xurídico protexido, inclúeo entre os delictos de lesión. O artigo 307 acouta a tipicidade das defrau-

<sup>22</sup> Conceptúa desta forma o erro na estafa Gómez Benítez (1985, p. 338).

dacións á Seguridade Social, esixindo que se articulen por medio dalgunha das seguintes modalidades xenéricas de acción<sup>23</sup>: elusión de cotas, obtención indebida de devolucións ou disfrute indebido de deducións.

O precepto inicia a enumeración das modalidades comisivas pola máis relevante delas: "...*eludir el pago de las cuotas (...) y conceptos de recaudación conjunta...*". A conexión entre este modo de realización e o núcleo do tipo —a defraudación— marxina do ámbito do inxusto as elusións contributivas que non respondan a unha conducta tipicamente enganosa, co que os simples non pagamentos de contribucións permanecen no ámbito sancionador administrativo.

*Eludir* significa no seu sentido gramatical "*evitar algo con astucia ou maña*"; neste caso o que se *evita* é o pagamento á Seguridade Social de cotas ou de conceptos de recadación conxunta.

As *cotas e conceptos de recadación conxunta* constitúen elementos normativos do tipo, sendo a súa interpretación aquela que lles outorga a lexislación social e a doutrina xurídico-laboral. Nesta rama do ordenamento concíbese a cota como obxecto da obriga xurídica de cotización e en relación con esa obriga é definida como "...*suma dineraria que los cotizantes han de pagar a la Seguridade Social...*" (Almansa Pastor, 1989, p. 284). A cota, conceptualizada deste modo como importe *total* que se debe ingresar, engloba as dúas nocións mencionadas no tipo, respondendo a súa delimitación ás diferentes contingencias protexidas ás que se dirixe a súa contribución. As *cotas* son as contribucións que se realizan polos suxeitos obrigados para cubri-las diversas contingencias da Seguridade Social e que financian en xeral a todas elas. Os *conceptos de recadación conxunta*, pola súa parte, son as contribucións dirixidas a cubrir —e afectadas no seu destino como suma de diñeiro— tres campos de acción específicos: as prestacións por desemprego, o fondo de garantía salarial e a formación profesional dos traballadores. Como a súa propia denominación indica, son recadadas pola TXSS conxuntamente coas cotas en sentido estricto.

Ámbolos dous conceptos se compoñen de contribucións do empresario —*cotas empresariais*— e dos traballadores —*cotas obreiras*—. O feito de que o tipo non limite expresamente o seu campo de actuación ás contribucións empresariais<sup>24</sup>, permitiría entender, en principio, que tamén ten cabida nel a elusión de cotas obreiras (Muñoz Conde, 1995, p. 880). Non obstante, como sinala Muñoz Conde (1995, p. 880), "...*a diferencia de lo que se dice expresamente en el artículo 349... [actual artigo 305]*" —que inclúe agora como modalidade comisiva a elusión de cantidades retidas ou que se deberan reter—, "...*el artículo 349 bis [hoxe artigo 307] no menciona esta conducta, con lo que habrá que pensar que el legislador no*

<sup>23</sup> Sobre a concepción destes elementos do tipo como modalidades xenéricas de acción, vid., en relación co delicto de defraudación tributaria, Rodríguez Mourullo (1983, p. 261).

<sup>24</sup> Era esta unha opción que, sen dúbida, podía toma-lo lexislador, a semellanza da solución adoptada na PANCP de 1983, que no seu artigo 291 limitaba a defraudación ás cotizacións "empresariais".

ha querido..." deixar de considerar que estes comportamentos teñen cabida no tipo da apropiación indebida<sup>25</sup>.

Malia esta probable intención do lexislador, existen razóns de peso para entender integradas as cotizacións obreiras no concepto de *cotas* que manexa o tipo. Por unha parte, a devandita inclusión no delicto do artigo 305 da elusión de retencións tributarias implicaría, de manter á marxe da defraudación contributiva as contribucións obreiras, outorgar un trato notablemente desigual a condutas ontolóxicas e valorativamente similares<sup>26</sup>. Por outra parte, non parece lóxico que un tipo que acolle a defraudación de cotizacións empresariais exclúa os non pagamentos fraudulentos de cotas obreiras, pois ámbalas dúas accións lesionan o mesmo ben xurídico e son valorativamente idénticas<sup>27</sup>. Ademais, a defraudación de contribucións dos traballadores, con ou sen deducción salarial previa, non só ten encaixe na literalidade do tipo senón que integra por completo o desvalor de acción do inxusto.

Esas razóns e, particularmente, as consecuencias que comportaría mante-la tese xurisprudencial que reconduce a retención indebida das cotas do traballador ó seo do delicto de apropiación indebida, serán suficientes para entender que a defraudación desas cotas conforma o inxusto do artigo 307.

Na segunda modalidade de acción —obtenção indebida de devolucións de cotas<sup>28</sup>— a norma fai referencia, coa expresión *obtenção de devolucións*, ós supostos

<sup>25</sup> A memoria que acompaña ó Proxecto de lei (LO 6/1995), en *El delito fiscal* da Secretaría Xeral do Congreso dos Deputados (1994), parece ofrecer tal conclusión cando, ó disertar sobre a "conveniencia de tipificar el delito contra la Seguridad Social", establece un importante criterio de separación entrámbolos dous obxectos de elusión. Así, sinala a memoria na súa p. 9 que "...en el supuesto del empresario que hubiera retenido cotizaciones sociales a cargo del trabajador y no las hubiese ingresado en la Seguridad Social, los Tribunales han entendido que el sujeto responsable incurría en el tipo penal de apropiación indebida (...). Sin embargo, cuando el supuesto fáctico reside en el ingreso importante de cuotas de la Seguridad Social, dichas conductas quedan al margen de la tipificación penal". A Memoria non se posiciona sobre a formulación xurisprudencial que cualifica como apropiación indebida a retención de contribucións obreiras; sen embargo, a mesma cualificación aplicada ó non pagamento de cotas tributarias retidas é claramente desacreditada na p. 7.

<sup>26</sup> Cfr. Martínez Pérez (1985, p. 71). A xurisprudencia, como acabamos de sinalar, veu castigando ámbolos dous comportamentos —non pagamento de retencións tributarias e retención indebida de cotas obreiras— a título de apropiación indebida. Neste sentido, cfr. Berdugo Gómez de la Torre e Ferré Olivé (1994, pp. 116 e ss.) e, entre outras, as sentencias do Tribunal Supremo de 24/12/1986 (RJA 7990), 01/02/1989 (RJA 4752), 29/05/1991 (RJA 5023), 30/09/1992 (RJA 7405), 02/06/1993 (RJA 5085), 04/07/1994 (RJA 5873).

<sup>27</sup> Cfr. Martínez-Buján Pérez (1995, pp. 85 e ss.), quen resalta a grave discordancia valorativa que suporía seguir castigando a retención de cotas obreiras como apropiación indebida á vez que o non pagamento das retencións tributarias e a defraudación de cotizacións empresariais adquiren relevancia penal en virtude dos novos tipos. Este autor acertadamente pon de manifesto os efectos desa incongruencia: "...para ser constitutivas de delito, tanto la defraudación del 'retenedor' tributario (...) como la defraudación de las restantes cotizaciones empresariales a la SS tendrían que exceder de 15.000.000 de ptas; en cambio, para castigar penalmente la defraudación de la cuota obrera a la SS sería suficiente con que el fraude sobrepasase las 50.000 ptas.". "...A mayor abundamiento, las conductas incluíbles en los artículos 349 y 349 bis [actuais 305 e 307 do CP 1995] cuentan ahora con notable privilegio de la causa de supresión de la pena introducida en la reforma de 1995". Todo iso enche de sentido a conclusión do autor citado, quen entende que, actualmente, inseri-la retención indebida das cotas obreiras no marco da apropiación indebida implica violar non só o principio de legalidade senón tamén o de proporcionalidade.

<sup>28</sup> Esta forma de articulación da conduta típica non fora tomada en consideración polos escasos analistas dos ilícitos penais contra a Seguridade Social nin atopara representación expresa nos diversos proxectos de CP. Malia iso, cabe considerar acertada a súa previsión actual, que permite dotar de autonomía a unha modalidade comisiva na que a súa inclusión na elusión de cotas ou no concepto de deducións contributivas podería xerar certos problemas.

nos que a TXSS, en virtude dunha solicitude concedida e por medio dun desprazamento patrimonial, restitúelle a un cotizante cotas ou conceptos de recadación conxunta previamente ingresados.

A adxectivación de *indebidas*, referida tanto á obtención de devolucións como ó disfrute de deducións, constitúe en ámbolos dous casos un elemento normativo do tipo<sup>29</sup>, acudíndose para o seu entendemento á lexislación social que regula a concesión de devolucións e deducións contributivas. Unicamente as obtencións que contradigan esa normativa serán *indebidas* e, polo tanto, entrarán na órbita do tipo de inxusto<sup>30</sup>.

Na terceira modalidade xenérica de acción —*obtención indebida de deducións contributivas*— por *deducción* haberá que entender toda vantaxe relativa á débeda contributiva que supoña a súa minoración, á marxe de que a diminución patrimonial conseguinte se cubra ou non con cargo ós orzamentos do INSS ou do INEM e con independencia das razóns (fomento do emprego, exclusión dalgunha continxencia...) que fundamentan eses beneficios.

A *obtención* de desgravacións contributivas mencionada no precepto parece, marxinando a simple concesión, facer referencia á aplicación do beneficio sobre a débeda de cotización como vía que xera o prexuízo patrimonial típico. Sen embargo, o *indebido* da obtención pode proceder da contravención tanto das condicións que regulan a concesión da deducción como das que permiten o desenvolvemento da súa aplicación.

O tipo de inxusto esixe, como resultado material, que a conducta defraudatoria canalizada por medio das modalidades xenéricas de acción irroque un prexuízo patrimonial superior a 15.000.000 de pesetas<sup>31</sup>.

A principal cuestión que suscita a introducción no artigo 307 do límite cuantitativo citado é a súa conceptualización dogmática. A consideración do patrimonio como obxecto de tutela e o entendemento do ilícito analizado como delicto de lesión impiden conceptualizalo citado límite como simple presuposto material da pena, pois a súa posición é inmanente ó inxusto do feito. Á vez, non parece adecuado desvincular a dirección da vontade da produción do prexuízo patrimonial; prexuízo que, por medio do concepto de defraudación, aparece causalmente atado á conducta desenvolvida polo axente. Ámbolos dous motivos impiden afastar do terreo da antixuridicidade o límite cuantitativo obxecto de estudio e

<sup>29</sup> Natureza outorgada pola doutrina maioritaria ó mesmo elemento no delicto de defraudación tributaria. Neste sentido, vid., entre outros, Martínez Pérez (1986, pp. 257 e ss.).

<sup>30</sup> A expresión analizada permite afastar do marco penalmente relevante as obtencións respectuosas coa súa normativa específica, que non parecen medios adecuados de desenvolvemento da conducta defraudatoria. A falta de idoneidade das obtencións "debidamente" para conformar o presuposto fundamental do inxusto que a tipicidade supón representa, en calquera caso, un motivo adicional para analizarlo adverbio "indebidamente" no marco do tipo.

<sup>31</sup> López Garrido e García Arán (1996, p. 149) conceptualizan o prexuízo como "...frustración de expectativas de ingreso en el patrimonio del Estado...".

aboa a súa conceptualización como característica do resultado pertencente ó tipo de inxusto<sup>32</sup>.

Cabe relativiza-los inconvenientes que a conceptualización como característica do resultado xera no ámbito do tipo subxectivo. Neste sentido, como sinala acertadamente Martínez-Buján Pérez (1995, p. 65), "...defender su naturaleza de característica del resultado típico no quiere decir que el dolo del autor tenga que abarcar exactamente la cifra defraudada..." o cal tampouco se esixe, dende logo, "...en los delitos patrimoniales que incorporan como elemento típico una cuantía determinada". "...Lo que el dolo del autor debe conocer en el momento de la ejecución es simplemente..." a realización da conducta enganosa "...sabedor de que ello comportará ineluctablemente un perjuicio patrimonial" superior á cantidade prevista no tipo<sup>33</sup>.

O prexuízo patrimonial cuantificarase, para os efectos de supera-lo limiar de tipicidade reseñado, en atención ó importe das cotas eludidas, das devolucións obtidas e das deducións gozadas.

As cotas son, como se sinalou anteriormente, un elemento normativo do tipo e débese busca-la súa noción no ámbito xurídico-laboral. Neste, tanto a doutrina (Alarcón Caracuel e González Ortega, 1991, p. 181; Almansa Pastor, 1989, p. 308) como a lexislación social separan nitidamente os *recargos* da noción de *cotas*. A conclusión será, polo tanto, que o termo utilizado polo precepto non pode incluír, para os efectos cuantificadores, os diversos recargos de cotización<sup>34</sup>.

O número 2 do artigo establece uns criterios de cuantificación da suma defraudada que, evitando a consideración global do dano causado no patrimonio da Seguridade Social, recortan a esfera de incidencia do novo delicto.

Esta regra impide acumular entre elas o importe das cotas eludidas, das devolucións e das deducións defraudadas para alcanzar a contía mínima. Non obstante, permite tomar en consideración, de forma conxunta, as sumas defraudadas ó longo das diversas liquidacións do ano natural; o cal non deixa de ter relevancia práctica posto que, por regra xeral, tanto as cotas e conceptos de recadación conxunta como as súas deducións se liquidan mensualmente. As devolucións, pola súa parte, non poden sumarse entre elas, e serán analizadas illadamente para determina-la superación do limiar típico.

<sup>32</sup> De Vicente Martínez (op. cit., pp. 242 e ss.) postula, de *lege ferenda*, a non inclusión dun limiar cuantitativo no delicto pero, ante a posibilidade do seu establecemento, posiciónase, aducindo razóns político-criminais, en favor da súa consideración como condición obxectiva de punición. No mesmo sentido, vid. Muñoz Conde (1995, p. 880).

<sup>33</sup> Noutro plano de reflexión, o límite concreto escollido polo lexislador —quinze millóns de pesetas— parece excesivamente elevado. E iso non só por unha comparación cos delitos patrimoniais que, en calquera caso, non pode ser esquecida, senón porque limita en demasía a aplicabilidade do precepto, reducíndoo a un grupo de axentes económicos cunha masa salarial de certa entidade.

<sup>34</sup> Tampouco cabe incluír como cantidades defraudadas as sancións laborais eventualmente impostas en relación co non pagamento, posto que estas non forman, dende logo, parte do concepto normativo de cotas, senón que son a consecuencia xurídica da súa elusión.

A redacción do artigo 307 comina, de forma xeral, "...al que, por acción u omisión, defraudare a la Seguridad Social...", sen esixir calidade específica ningunha que concorra no axente. Non obstante, a memoria de acompañamento do Proxecto de LO 6/1995 indica que o suxeito activo do delicto "...será toda aquella persona que resulte obligada al cumplimiento de la obligación de cotizar a la Seguridad Social, en suma, la persona obligada al pago"<sup>35</sup>.

Certamente, a norma penal non pode ir dirixida indiscriminadamente a calquera, xa que unicamente os obrigados ó pagamento de cotas teñen capacidade por eles mesmos para causa-la lesión patrimonial típica. O inxusto é, por conseguinte, tanto na súa vertente activa como omisiva, un delicto especial propio que sustenta a imputación obxectiva do feito a título de autor sobre a existencia dun deber específico extrapenal en relación co ben xurídico protexido (Martínez-Buján Pérez, 1995, p. 37). Só poden ser autores da defraudación contributiva os obrigados ó pagamento, quen, pola súa calidade de beneficiarios das devolucións e deducións, son igualmente responsables do cumprimento dos deberes que fundamentan a obtención e o emprego dunhas e doutras.

Limitándonos ó Réxime xeral, o artigo 103.1 da LXSS impón a obriga de cotizar ós traballadores e ós empresarios, aínda que o precepto seguinte (artigo 104.1 da LXSS) responsabiliza en exclusiva a estes do cumprimento desa obriga. Pola súa parte, o artigo 9.1.1ª a) do RXR concreta que "...el sujeto responsable de la obligación de cotizar mediante el pago de las aportaciones propias y las de sus trabajadores, en su totalidad, es el empresario...".

Esta normativa parece limita-la posición de suxeito activo do delicto ó empresario, excluindo ós traballadores dela. Esa conclusión vese avalada por dúas razóns adicionais. En primeiro lugar, porque o limiar de tipicidade establecido —quinze millóns de pesetas— actualmente converte nunha hipótese practicamente irreal a comisión do delicto por parte do traballador. En segundo lugar, porque o propio precepto utiliza, no seu segundo parágrafo, a expresión "*obligado frente a la Seguridad Social*" facendo referencia, exclusivamente, ó empresario. Doutro modo, se se entendese que esta locución engloba tamén ós traballadores carecería de sentido unha cualificación do inxusto baseada "...en la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social".

En consecuencia, só os empresarios poden defraudar á Seguridade Social a través das modalidades de acción típicas.

---

<sup>35</sup> Memoria...cit., p. 18; posición acollida por Muñoz Conde (1995, p. 879). De Vicente Martínez (op. cit., p. 235) exprésase, de *lege ferenda*, nos mesmos termos respecto da elusión contributiva, deixando entrever (p. 223) a súa intención de reserva-la responsabilidade en concepto de autor para os empresarios, excluindo desta ó outro conxunto de suxeitos obrigados en materia de Seguridade Social —os traballadores—. En relación coa fraude de bonificacións e reducións de cotas, a autora xa coloca expresamente (p. 284) ó empresario como único autor posible.

♦ **TIPO SUBXECTIVO:** A vertente subxectiva do tipo de inxusto require a concorrencia de dolo e dun elemento subxectivo do inxusto: o ánimo de lucro.

O delicto de defraudación á Seguridade Social é de exclusiva comisión dolosa. Tanto a configuración do tipo obxectivo como, particularmente, o novo sistema de *numerus clausus* que para a incriminación das conductas imprudentes recolle o CP de 1995<sup>36</sup>, limitan a tipicidade das defraudacións contributivas ás conductas dolosas.

Está claro que o dolo debe abarcar tódolos elementos do tipo obxectivo, o que supón o coñecemento e a vontade de infrinxilo deber de cotización por medio dunha conducta enganosa, a sabendas de que iso ocasionará un prexuízo patrimonial á Seguridade Social superior a 15.000.000 de pesetas.

É suficiente a existencia de dolo eventual, o que resolve, en gran medida, a problemática derivada de incluír no elemento intencional a contía da suma posuída fraudulentamente. E iso porque, como sinalan Bajo Fernández e Suárez González (1993, p. 621), en referencia ó delicto de defraudación tributaria, nestes supostos "...*aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, 'acepta' o 'consiente' la cantidad realmente defraudada*".

O tipo esixe, necesariamente, a presenza de *ánimo de lucro*, como específico elemento subxectivo do inxusto que se deriva do propio concepto de defraudación (Martínez Pérez, 1982, p. 310). O lucro está constituído na figura de referencia pola vantaxe patrimonial dimanante do non pagamento de cotas ou, se é o caso, da percepción de devolucións.

Este elemento anímico pode concorrer xunto con calquera outra motivación que determine a actuación do suxeito (Lamarca Pérez, 1985, p. 788), e pode vir referido tanto a un lucro propio como de terceiro<sup>37</sup>.

Dende o momento no que o dolo ten que abranguer tódolos elementos do tipo obxectivo (entre eles a infracción do deber e as modalidades xenéricas de acción que articulan o prexuízo patrimonial), a esixencia de ánimo de lucro case non ofrece connotacións específicas á intención do suxeito e, por iso, non parece que teña que desenvolver un papel particularmente distorsionador na aplicación do precepto<sup>38</sup>.

Á marxe do requisito subxectivo citado, a norma do artigo 307 describe a terceira vía comisiva como "...*disfrutar de deducciones por cualquier concepto, asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento*...". A previsión desa esixencia anímica resulta certamente inadecuada<sup>39</sup>. Requirir, máis alá do dolo, unha específica intención de enganar á TXSS parece completamente fóra de lugar xa que a finalidade básica do suxeito será, na meirande parte dos casos, evita-la minoración

<sup>36</sup> Vid. artigo 12 do CP de 1995.

<sup>37</sup> Cfr., respecto do delicto de estafa, Vives Antón (1993, p. 923).

<sup>38</sup> Cfr. os temores expresados, de *lege ferenda*, por De Vicente Martínez (1994, p. 107).

<sup>39</sup> Sen embargo, López Garrido e García Arán (1996, p. 151) entenden que, ó tratarse dunha defraudación ou "ánimo fraudulento", se atopará presente en tódalas modalidades de acción do tipo.



do seu patrimonio<sup>40</sup>. Á vez, a esixencia efectiva dun "ánimo fraudulento" restrinxiría excesivamente a esfera do inxusto, poñendo seriamente en cuestión as posibilidades de aplicación da norma.

Por conseguinte, cabe entender que a expresión analizada unicamente pretende cumprir-la función, por outra parte innecesaria, de excluír do tipo os comportamentos imprudentes. Fóra diso, o seu contido lóxicamente posible atopase xa inserto no dolo xenérico do tipo que, entre outros aspectos, integra o coñecemento e a vontade de poñer en práctica un engano.

Dentro da revisión dos elementos subxectivos do inxusto, é necesario subliñar, igualmente, unha construción sintáctica que pode xerar algún equívoco: o artigo, ó enumera-las modalidades xenéricas de acción, utiliza unha proposición adverbial final: o que "...defraude a la Seguridade Social para eludir (...) obtener (...) o disfrutar...". Con iso, aparentemente, desnaturalízanse as modalidades comisivas convertendo a súa mención nun elemento propio da vertente subxectiva do tipo. Sen embargo, esta circunstancia parece por completo allea á vontade do lexislador, co que haberá que entende-la construción citada como unha opción expresiva sen maior relevancia para a interpretación do tipo (Martínez-Buján Pérez, 1995, pp. 88 e ss.).

A exclusiva comisión dolosa determina que a existencia dun erro de tipo implicará, por aplicación das regras do artigo 14.1 do CP, a impunidade da conducta<sup>41</sup>.

No delicto de defraudación contributiva constitúe erro de tipo o que versa sobre calquera elemento da parte obxectiva do tipo e, particularmente, sobre o contido da regulación de Seguridade Social que permite integra-lo concepto de cada elemento normativo<sup>42</sup>. O descoñecemento dalgún destes aspectos excluírá o dolo e, aínda que o erro sexa vencible, determinará a atipicidade da conducta<sup>43</sup>.

A crenza equivocada de que concorren os presupostos fácticos dunha causa de xustificación conforma, igualmente, un erro de tipo. Non obstante, a virtualidade práctica desta falsa representación parece, en principio, case nula.

◆ **TIPO DE OMISIÓN:** A norma do artigo 307 inclúe expresamente no tipo os comportamentos omisivos. Na práctica non se fai difícil imaxinar omisións que,

<sup>40</sup> Con razón sinalaba Rodríguez Mourullo (1983, pp. 277 e ss.), en relación co antigo "delicto fiscal", que "...a nadie se le ha ocurrido exigir en las estafas ánimo de defraudar, sino el lucro injusto, porque lo que el sujeto quiere no es defraudar por defraudar, no es la defraudación en sí misma; lo que quiere es obtener un lucro...".

<sup>41</sup> A distinción entre erro de tipo e erro de prohibición presenta certa complicación nun tipo como o analizado, no que tanto os diversos elementos normativos que contén como o presuposto básico da conducta típica —a relación de cotización— complétanse por remisión a normas da lexislación de Seguridade Social.

<sup>42</sup> A doutrina maioritaria chega, dende diferentes formulamentos, a unha conclusión análoga en relación co delicto de defraudación tributaria. Neste sentido, cfr., por todos, Arroyo Zapatero (1987, p. 123), Ayala Gómez (1988, pp. 306 e ss.) e Muñoz Conde (1989, p. 103). Opina de modo similar De Vicente Martínez (1991, pp. 254 e ss.).

<sup>43</sup> Eñ calquera caso, a apreciación no suposto concreto do erro haberá de considerar non só a relativa complexidade da normativa de Seguridade Social senón tamén que o descoñecemento concorrerá, como sinala Arroyo Zapatero (1987, pp. 122 e ss.), nunha persoa cualificada "...material y jurídicamente por el ejercicio de una empresa y de una profesión...".

articulándose a través dalgunha das tres modalidades xenéricas de comisión, realícen o prexuízo patrimonial típico<sup>44</sup>. Sen embargo, o proceder omisivo, para conforma-la conducta típica, deberá provir do limitado círculo de suxeitos activos do delicto e, en calquera caso, haberá de axustarse á noción de defraudación mantida.

O primeiro requisito típico citado conforma unha problemática común ás conductas activas e omisivas. Neste sentido, cabe entender que só realizan o tipo as omisións dos suxeitos que detentan un específico deber extrapenal en relación co ben xurídico protexido. Como vimos anteriormente, a esixencia típica de referencia dáse no empresario.

O tipo de inxusto esixe, por outra parte, a caracterización enganosa da omisión. Este requisito, ó igual có nexos entre resultado e conducta omisiva, haberá de integrarse, caso por caso, en sede de imputación obxectiva. Neste sentido, pódense reputar enganosas as omisións que, na súa consideración *ex ante* e tendo en conta a "necesidade de protección da vítima", aparezan como adecuadas para xerar un erro na TXSS que lle impida, polo seu descoñecemento da débeda de cotización, evita-lo dano patrimonial.

### Tipos cualificados

Os tres últimos parágrafos do número 1 do artigo 307 preveñen a agravación da pena básica en determinados supostos de feito. Estes supostos de agravación non parecen constituír circunstancias agravantes específicas do tipo básico senón verdadeiros tipos cualificados<sup>45</sup>, posto que matizan o contido de inxusto da conducta. A cualificación mantida supón non unicamente que o dolo do suxeito debe abarcar, xunto cos demais elementos obxectivos do tipo, as circunstancias do suposto de agravación —o que sucedería en calquera caso—, senón que implica igualmente que a determinación da pena para os efectos de complicidade e tentativa haberá de efectuarse tomando como base a sanción do tipo cualificado.

◆ *A AGRAVACIÓN DA LETRA a)*: O suposto contido na letra a) constitúe unha circunstancia obxectiva que incrementa o inxusto do feito elevando o desvalor de acción por denotar, dende a súa consideración *ex ante*, unha maior perigosidade para o ben xurídico. Esa perigosidade provén tanto da especial facilidade de impunidad que comporta o feito, como das facilidades de comisión que proporciona (Martínez-Buján Pérez, 1995, p. 69).

<sup>44</sup> Como exemplo dotado de maior virtualidade potencial, cabe entender que a falta de presentación da documentación contributiva unida ó non pagamento de cotas, resulta, en determinadas circunstancias, susceptible de provocar, por ocultación da débeda contributiva, a lesión típica.

<sup>45</sup> Esta é a natureza que veu outorgando maioritariamente doutrina e xurisprudencia ás "circunstancias" de agravación do delicto de estafa (antigo artigo 529, actualmente artigo 250), coas que os parágrafos obxecto de estudo se emparentan non só por unha certa semellanza estrutural, senón principalmente porque as figuras delictivas que cualifican son, en ámbolos dous casos, tipos englobables no concepto xurídico-penal de *defraudación*, que tutelan valores patrimoniais. En relación con esta concepción, vid. Martínez-Buján Pérez (1995, pp. 67 e ss.).

A utilización da "persona o personas interpuestas" será coñecida e querida polo suxeito, pero para a integración do elemento intencional abonda con que se aproveite dela conscientemente.

♦ *AS AGRAVACIÓNS DA LETRA b)*: A letra b) introduce dúas circunstancias agravatorias distintas que se relacionan entre elas polo feito de comportar, como nota común, unha defraudación "de especial transcendencia y gravedad".

A agravación baseada no importe do defraudado é unha circunstancia obxectiva que cualifica o desvalor de resultado do feito ó estende-la lesividade da conducta. O importe será suficiente para conformar unha defraudación de "especial transcendencia y gravedad", requisito que haberá de ser calibrado pola xurisprudencia.

A segunda agravación do parágrafo constitúe unha circunstancia obxectiva que incide no incremento do inxusto tanto no desvalor de acción como no de resultado. Primordialmente, a intensidade da prohibición responde neste caso ás especiais facilidades de comisión que a estrutura organizativa proporciona, é dicir, fundaméntase nunha maior perigosidade (*ex ante*) do feito. Pero, á vez, a agravación atende á eventual extensión da lesividade que a existencia de semellante estrutura organizativa pode supoñer. A especial transcendencia e gravidade da defraudación dimana neste suposto da simple existencia dunha estrutura organizativa que unifique, ou poida unificar, a múltiples defraudadores, sen que resulte esixible que a contía defraudada alcance unhas dimensións determinadas.

Este suposto agravante require a existencia dunha *estructura organizativa*, o que implica a articulación dun grupo de persoas coa finalidade de defraudar á Seguridade Social; articulación que debe reunir unha mínima planificación na que se conte cos medios necesarios para defraudar, unha certa coordinación e un reparto de funcións. Sen embargo, non parece esixible que a estrutura reúna a nota de permanencia. A posibilidade de que teña un carácter puramente transitorio leva a entender acertadamente a Martínez-Buján Pérez (1995, pp. 71 e ss.) que "*...el subtipo agravado será compatible con la concurrencia de un delito de asociación ilícita...*" (do artigo 515.1º) "*...en el caso de que la 'estructura organizada' se hubiese constituido con la pretensión duradera de cometer otras defraudaciones en el futuro*".

## ANTIXURIDICIDADE

A posibilidade de apreciar algunha causa de xustificación que exclúa a antixuridicidade da conducta típica parece dificilmente imaxinable (De Vicente Martínez, 1991, p. 255).

O estado de necesidade foi tomado en consideración, dende un plano puramente teórico, por un grupo de analistas do delicto de defraudación tributaria, que o admiten en supostos nos que o pagamento dos tributos poida entrar en colisión, polas dificultades económicas nas que se atope o obrigado, co dereito á saúde ou coa dignidade humana (Martínez Pérez, 1982, p. 307). Esta formulación parece ca-

recer de virtualidade práctica, dado que a figura de defraudación contributiva vai dirixida, polo seu limiar de tipicidade, a axentes económicos de certa entidade, afastados, aínda en supostos de crises empresariais, dos estados de penuria que puidesen permiti-la estimación desa eximente<sup>46</sup>. Á marxe diso, a apreciación do estado de necesidade pode non ser totalmente acertada, posto que parece difícil entender que nestes casos se dea unha necesidade de desenvolve-la conducta danosa —entendida como inexistencia dun modo menos lesivo de conxura-lo mal que ameaza— se se considera que o suxeito non só ten a oportunidade de obter un aprazamento do pagamento da meirande parte das cotas, senón que, mediante o simple recoñecemento documental da débeda, evita a realización da conducta típica e, con iso, da lesión antixurídica<sup>47</sup>. Á vez, a comparación de males, requisito esixido polo propio teor literal da causa de xustificación (artigo 20.5º do CP), podería non ser facilmente superable na práctica.

### CULPABILIDADE

A problemática específica que xera o delicto contra a Seguridade Social en sede de culpabilidade redúcese ó coñecemento da antixuridicidade da conducta e, en concreto, á aplicabilidade do erro de prohibición. O ámbito de incidencia desta clase de erro límitase ós supostos nos que o suxeito, aínda coñecendo os elementos que abarca o seu comportamento, ignora a existencia da norma de Seguridade Social que, xunto co establecemento e dotación de sentido dos deberes de cotización, determina a antixuridicidade do seu incumprimento. Non obstante, a formulación non deixa de resultar excesivamente teórica posto que, pola propia configuración do tipo —tipo que, sustentado sobre un presuposto previo que xera unha serie de deberes extrapenais, inclúe diversos elementos normativos—, o dolo levará inserto, normalmente, o coñecemento da antixuridicidade da conducta. E se o núcleo da vertente intencional non se ve menoscabado pola inexacta apreciación dalgún elemento do tipo obxectivo, dificilmente caberá tampouco apreciar un erro de prohibición.

Por maior abastanza, tanto a presumible capacitación do suxeito activo como a estendida conciencia social da obrigatoriedade do pagamento de cotas son circunstancias que dificultan a estimación desa clase de erro.

Constitúe tamén erro de prohibición a crenza equivocada de que un comportamento coñecido con exactitude está amparado por unha causa de xustificación. Este suposto de feito non parece, con todo, gozar dunha particular relevancia práctica.

<sup>46</sup> A estimación da eximente parece aínda máis irreal se, como apuntan Bajo Fernández e Suárez González (op. cit., p. 620), os estados de penuria se interpretan cos ríxidos parámetros que mantén o TS en materia de furto fármaco.

<sup>47</sup> A meirande parte dos feitos vinculados a crises financeiras constituirán simples faltas de pagamentos de cotas que, por falta de engano, son comportamentos atípicos. Por iso, carece de sentido busca-la súa impunidade na eventual apreciación dun estado de necesidade. Cfr., en sentido semellante, Martínez Pérez (1986, pp. 277 e ss.) e De Vicente Martínez (1991, pp. 257 e ss.).

## FORMAS ESPECIAIS DE APARICIÓN

### Consumación e tentativa

O delicto do artigo 307 consévese cando, por calquera das tres vías xenéricas de comisión, se irroga o prexuízo patrimonial á TXSS.

- a) *A consumación na modalidade de elusión de cotas*: No Réxime xeral da SS os suxeitos responsables liquidarán as débedas contributivas e, no momento de presentar na entidade recadadora os documentos de cotización, deben aboalas cantidades debidas. Para iso dispoñen dun prazo regulamentario de ingreso que comprende o mes seguinte ó de devengo das cotas, prazo no que, aínda que, polas razóns que sexan, non se efectúe o pagamento, se presentará obrigatoriamente a documentación contributiva. Non obstante, o período voluntario de recadación vai máis alá deste termo e esténdese ata o inicio da vía executiva, que precisa dun acto administrativo —reclamacións de débedas, actas de liquidación de cotas— que notifique ó responsable o descuberto contributivo. Neste período voluntario o empresario aínda pode ingresa-las cotas debidas cos recargos correspondentes.

O momento de consumación do delicto non pode ir, en ningún caso, máis alá do final do prazo regulamentario de ingreso. Esta conclusión vese apoiada pola previsión dunha causa de levantamento da pena no número 3º do precepto xa que, se se entendese que a consumación se produce cando a TXSS reclama a débeda, esta causa resultaría innecesaria, pois os supostos que comprende serían adecuadamente cubertos pola dogmática da desistencia voluntaria (Martínez-Buján Pérez, 1995, pp. 150 e ss.; Serrano Gómez de Murillo e Merino Jara, 1995, p. 359).

Polo tanto, na modalidade omisiva de comisión o inxusto consévese no momento no que remata o prazo regulamentario de ingreso. Na modalidade activa, a consumación prodúcese no instante de presentación dos documentos de cotización, momento no que se efectuará o correcto pagamento das cotas. En ámbalas dúas datas de referencia a conxugación da esixibilidade da débeda coa efectiva falta de pagamento ocasiona o prexuízo patrimonial típico. O feito de que a suma defraudada non se atope certamente cifrada no momento de consumación carece de relevancia destacable. A cuantificación, en calquera caso, é unha cuestión que se resolverá no seo do proceso<sup>48</sup>.

<sup>48</sup> A solución alternativa, referi-lo momento de consumación ó termo do período voluntario de recadación, é susceptible de crítica. Este período remata coa notificación administrativa da débeda —ou, eventualmente, co descubrimento por parte da inspección das irregularidades e a conseguinte inhibición en favor da xurisdicción penal—, e non resulta en absoluto satisfactorio diferir a consumación ata unha intervención administrativa que pode producirse moito tempo despois do desprezamento da conducta e, sobre todo, que pode non ter lugar (sobre iso, vid. Serrano González de Murillo e Merino Jara (1995, pp. 353 e ss.). Por iso, vincula-la consumación a esa intervención administrativa contribuiría a convertela nunha circunstancia case aleatoria e introduciría unha sorte de prexudicialidade indesexable. Á vez, os argumentos político-criminais que puidesen ser esgrimidos para retrasalo momento consumativo e, con iso, tratar como supostos de desistencia voluntaria os pagamentos realizados antes do inicio da vía executiva pero despois do prazo regulamentario perderon, coa creación da causa de levantamento da pena, gran parte do seu peso.

- b) *A consumación na modalidade de obtención indebida de devolucións*: Nesta vía de comisión a defraudación perfecciónase cando, tralo outorgamento formal por parte da TXSS, se leva a cabo o desprazamento patrimonial no que consiste a devolución.
- c) *A consumación na modalidade de obtención indebida de deducións*: A consumación vén referida, cando o inxusto se articula a través desta modalidade comisiva, ó acto no que o suxeito, logo de concedérselle a vantaxe solicitada, aplica a deducción indebidamente obtida sobre a súa débeda e, en consecuencia, realiza un ingreso menor do que lle correspondería.

Polo que respecta á tentativa, no ámbito das defraudacións que se articulan a través da elusión de cotas, a aparición do delicto neste grao imperfecto de execución é, aínda que con dificultades, imaxinable tanto nas conductas omisivas como nas activas. Respecto das primeiras, o delicto permanecerá en fase de tentativa (probablemente tentativa cualificada) cando a omisión fraudulenta sexa descuberta antes de que remate o prazo regulamentario de ingreso, suposto, en principio, de máis que notable excepcionalidade. Respecto dos comportamentos positivos cabe-rá apreciar tentativa cando se acometan maquinacións que, tanto pola súa posición no plan do autor como pola súa inmediatez temporal se atopen directamente conectadas coa liquidación fraudulenta e co pagamento defectuoso. A permanencia do delicto en fase de tentativa esixe, en todo caso, que esas maquinacións se descubran antes da presentación dos documentos de cotización, o que non parece nada fácil.

Nos supostos de obtención indebida de devolucións o delicto é punible en grao de tentativa cando os comportamentos enganosos que pretendían a ilícita concesión son descubertos antes de que a TXSS outorgue a devolución ou, se é o caso, antes de que se realice o desprazamento patrimonial. De modo análogo, na modalidade de obtención indebida de deducións as maquinacións fraudulentas conforman un delicto contra a Seguridade Social que se efectúa cando non alcanzan a concesión administrativa da deducción ou, superándoa, non chegan a ser consignadas na documentación contributiva e aplicadas ó pagamento das cotas.

A desistencia voluntaria, como causa de anulación da pena da tentativa, posúe, dende un punto de vista teórico, plena virtualidade entre o momento no que se inicia a primeira acción fraudulenta propiamente executiva e o instante da consumación<sup>49</sup>.

### **Autoría e participación**

Nos supostos nos que é unha persoa distinta do empresario quen, no nome deste, executa o comportamento defraudatorio, o artigo 31 do CP permite canaliza-la

<sup>49</sup> Non obstante, nos casos nos que o suxeito abandoa espontaneamente o seu proceder antixurídico despois de consumir xa algunha falsidade instrumental (suposto de *tentativa cualificada*), a aplicabilidade da desistencia cederá ante o réxime máis favorable que ofrece a causa de anulación da punibilidade recollida no número 3 do precepto. Certamente, esta posúe efecto liberador de pena tamén sobre as falsidades instrumentais, ás que non alcanza a virtualidade exoneradora da desistencia. Neste sentido, cfr. Martínez-Buján Pérez (1995, pp. 187 e ss.).

responsabilidade penal cara á persoa que actúe como administrador de feito ou de dereito dunha persoa xurídica, ou cara ó que actúe no nome ou representación legal ou voluntaria dunha persoa física, quen, sen embargo, só poderán ser penados se realizan a conduta fraudulenta descrita no tipo.

A intervención dos colaboradores do empresario que non teñan cabida en ningunha destas categorías de suxeitos permanecerá no terreo da participación. Cabe, por unha parte, a posibilidade de aprecia-la autoría mediata do empresario cando se sirva destes suxeitos para realiza-lo delicto. Nestes supostos, sempre que os colaboradores actúen dolosa e culpablemente poderán ser considerados partícipes e o seu comportamento será penado, segundo a súa contribución ó feito, a título de inducción, cooperación necesaria ou complicidade<sup>50</sup>. Por outra parte, se o empresario non actúa típica e antixuridicamente —o que sucede, por exemplo, cando o seu proceder non é doloso—, en virtude do principio de acesoriedade limitada da participación, a defraudación cometida polos colaboradores do patrón que non teñan encaixe nas categorías previstas no artigo 31 do CP permanecerá impune.

### **Problemática concursal**

As regras de determinación da contía que recolle o número 2 do precepto impiden a acumulación de diversas defraudacións e, con iso, eliminan a posibilidade de aprecia-la figura do delicto continuado (Bacigalupo, 1995, p. 891). Deste modo, tanto a pluralidade de condutas fraudulentas que, dentro do mesmo ano natural e a través de modalidades xenéricas de acción distintas, superan o limiar de tipicidade como as defraudacións típicas realizadas en distintos períodos anuais constitúen feitos delictivos independentes entre eles, conformando a súa relación supostos de concurso real.

Cando o obxecto material da acción típica estea constituído por cotizacións obreiras previamente descontadas ós traballadores, o único delicto que se pode entender realizado, se é o caso, é o de defraudación contributiva posto que, como acertadamente veu sinalando un sector da doutrina, non resulta adecuado subsumir estes supostos de feito no ilícito penal de apropiación indebida.

Por outra parte, a causa de levantamento de pena do número 3 do precepto veu terciar na polémica suscitada pola crítica dun sector da doutrina á postura xurisprudencial de destipifica-los delitos de falsidade cometidos coa intención de defraudar á Facenda Pública (Bajo Fernández e Suárez González, op. cit., pp. 625 e ss.) —tese que, dende a perspectiva xurisprudencial, probablemente sería trasladable ó delicto que nos ocupa—. En efecto, a ampliación da exención de pena ás falsidades instrumentais, levada a cabo polo último parágrafo do artigo 307, está presupoñendo que estas posúen autonomía delictiva respecto da defraudación contri-

<sup>50</sup> Esta sanción poderá levar engadida a responsabilidade polos delitos comúns (principalmente falsidades) que na defraudación cometeran eses suxeitos.

bütiva e que, nos supostos nos que non se produza a anulación de pena, entrarán en relación de concurso co ilícito do que son medio (Martínez-Buján Pérez, 1995, pp. 146 e ss.). Co referendo deste argumento cabe concluír, coa meirande parte dos analistas do delicto de defraudación tributaria (Rodríguez Mourullo, 1983, pp. 287 e ss.), que malia que as declaracións falsas consignadas na documentación privatamente destinada á TXSS forman parte do contido de inxusto da defraudación, a falsificación doutros documentos, aínda que o seu único obxectivo sexa canalizar ou encubri-lo engano, conforma un concurso real —de se-lo caso, "medial"— co delicto contra a Seguridade Social.

A defraudación por elusión de cotas levará aparellada, nun bo número de casos, a falta de afiliación ou alta dos traballadores empregados. Cando este comportamento, ou a propia omisión contributiva, por integrarse nunha conducta empresarial de imposición de condicións de Seguridade Social, conforme o delicto contra os dereitos dos traballadores do artigo 311.1º do CP darase un concurso ideal de delitos<sup>51</sup>.

## PENALIDADE. A CAUSA DE LEVANTAMENTO DA PENA

### As penas

A norma do artigo 307 castiga o delicto contra a Seguridade Social con pena de prisión dun a catro anos e multa do tanto ó séxtuplo da contía defraudada, penas que se impoñerán na súa metade superior cando a conducta axuizada conforme algún dos tipos cualificados.

A opción punitiva tomada polo lexislador merece unha valoración moderadamente favorable; e iso porque, acollendo as recomendacións formuladas en materia de delincuencia económica por gran parte da doutrina (García-Pablos de Molina, 1984, p. 202), prevé unha pena privativa de liberdade —sobre a que, sen embargo, terán unha notable marxe de incidencia as formas substitutivas da execución da pena (Lamela Fernández, 1996, p. 2) e porque, ó vincula-la contía da sanción pecuniaria ó prexuízo causado, facilita a adecuación da pena á gravidade do feito<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> Cfr. De Vicente Martínez (1991, p. 264). A mesma autora (*ibidem*) considera que pode darse un concurso ideal entre o delicto de ocultación de bens do actual artigo 257.1.1º e o ilícito de defraudación contributiva cando "...se lesionen los derechos de crédito de la Seguridad Social y de los acreedores privados". A conclusión non parece acertada posto que nestes supostos, por ausencia de engano típico, non existe unha defraudación e só caerá apreciar, se é o caso, o delicto do artigo 257.1.1º.

<sup>52</sup> No traslado case literal dos *delictos contra a Facenda Pública e contra a Seguridade Social* dende o anterior texto legal ó seo do CP de 1995, o lexislador "esqueceu" polo camiño a consecuencia xurídica que se prevía nos artigos 349 e 349 bis ("*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 beneficios fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años*"). A consecuencia só se establece agora para os delictos de defraudación tributaria e de fraude de subvencións. Aínda que a severidade da medida era merecedora de crítica, a súa previsión no delicto contra a Seguridade Social, pola virtualidade preventiva que posúe, resultaba acertada.



## A causa de levantamento da pena. A Disposición adicional segunda da LO 6/1995

O artigo 307 prevé no seu número 3 unha causa persoal de levantamento da pena que exclúe, *a posteriori*, a punibilidade dun delicto de defraudación contributiva xa cometido. A súa fundamentación buscarase, como sinala Martínez-Buján Pérez<sup>53</sup>, nos fins xurídico-penais e, concretamente, "*...en la ausencia de razones de prevención general y de prevención especial para castigar al defraudador que, cumpliendo los requisitos legales, realiza un comportamiento posterior ajustado a los fines perseguidos por el Derecho penal y exponente (...) de un auténtico retorno a la legalidad de su autor*".

Presuposto de aplicación da exención penal é que o suxeito "*regularice su situación ante la Seguridad Social*". Baixo esta expresión acóllese un dobre requisito de actuación: o suxeito debe presentar unha declaración de rectificación e realízalo ingreso das cotizacións defraudadas<sup>54</sup>. A declaración presentada terá que desvelar, de modo íntegro, os datos de cotización que no comportamento defraudatorio se falsearon, se deixaron incompletos ou se omitiron. O pagamento da débeda, pola súa parte, incluírá as sobrecargas e xuros de demora que resulten aplicables e, agás concesión de aprazamento, se efectuará no momento de presentación da declaración rectificatoria<sup>55</sup>.

A regularización da situación contributiva esixe unha determinada voluntariedade, requisito que vén normativamente delimitado, con notable amplitude, pola previsión de dous presupostos negativos, anulando o efecto liberador da pena cando concorren algún dos dous presupostos.

A primeira destas causas que bloquean a anulación da pena é a notificación do inicio de actuacións inspectoras dirixidas a determina-la débeda de cotización. Ese suposto mostra o seu principal ámbito de incidencia no procedemento de expedición de actas de liquidación<sup>56</sup>.

O segundo presuposto negativo da causa de levantamento da pena é a interposición de querela ou denuncia por parte do Ministerio Fiscal ou do letrado da Seguridade Social (co que, de feito, se esquece a posibilidade de que ese acto procesal sexa levado a cabo por un particular) contra o autor da defraudación. Dende unha

<sup>53</sup> Martínez-Buján Pérez (1995, p. 126). Xunto á fundamentación mantida cabe entender que concorren, entre os motivos manexados polo lexislador, intereses de índole puramente recadatoria.

<sup>54</sup> Cfr. Martínez-Buján Pérez (1995, pp. 162 e ss.). Non obstante, o ingreso da suma defraudada non será necesario cando o ilícito non se consumara ou cando o suxeito que pretenda a liberación de pena non sexa o propio obrigado fronte á Seguridade Social senón un simple partícipe. Pola súa parte, Lamela Fernández (1996, p. 4), considera suficiente manifestarlle á Administración a verdadeira suma da débeda contributiva, pois esixir para a exoneración de responsabilidade o pagamento das cotizacións "*...sería resucitar la prisión por deudas...*".

<sup>55</sup> Cfr. Martínez-Buján Pérez (1995, p. 167), quen, aínda partindo da base de que o aboamento da débeda será íntegro, considera aplicable a exención, sen embargo, a aqueles supostos de pagamento parcial nos que os serios esforzos do suxeito non lle abondaron para poder ingresa-la totalidade das cotas debidas.

<sup>56</sup> A notificación que faga pecha-la posibilidade de presentar unha regularización liberadora de pena deberá responder a unha actividade inspectora, e terá entre os seus obxectivos, cando menos, o concreto descuberto contributivo ocasionado pola defraudación.

interpretación teleolóxica parece acertado entender que o efecto de bloqueo non reside tanto no simple dato obxectivo da interposición como no feito de que o suxeito, por calquera canle de información, tomara coñecemento dela.

Incomprensiblemente, a norma non inclúe a terceira causa de bloqueo do artigo 305.3 —o coñecemento formal por parte do suxeito de que o Ministerio Fiscal ou o xuíz instructor iniciaron dilixencias penais—, tendo a súa previsión pleno sentido en relación co delicto de defraudación contributiva. Con iso amplíase de forma criticable a virtualidade exoneradora de pena da disposición, tendo en conta que, a pesar de que se iniciara xa un procedemento penal, o suxeito só perderá a posibilidade de presentar unha regularización eximente no momento no que se interpoña unha denuncia ou unha querela por parte do Ministerio Público ou do letrado da Seguridade Social.

A aplicabilidade da causa de levantamento da pena non se restrinxen ós delitos contra a Seguridade Social consumados, senón que alcanza tamén a aqueles que non perfeccionaron a súa execución.

O parágrafo segundo do número 3 estende a exención punitiva ás falsidades instrumentais que, en relación coa débeda obxecto de regularización, o suxeito penalmente responsable puidera ter cometido antes de rectificala súa conduta. A *instrumentalización* das falsidades será entendida de modo restrictivo, como primeiro criterio de limitación dun ámbito de exención de pena notablemente sobre-dimensionado. Neste sentido, só poderán permanecer impunes as falsidades que, no suposto concreto, constitúan medio necesario para cometer a defraudación e, en todo caso, unicamente as que se realicen antes da consumación desta (Martínez-Buján Pérez, 1995, pp. 142 e ss.).

A Disposición Adicional segunda da LO 6/1995 —a súa vixencia é mantida pola Disposición final quinta da LO 10/1995, do Código penal— estende aínda máis alá a escusa absolutoria<sup>57</sup>. A norma parece abocada a conducir a unha situación tan indesexable como insólita: nos casos nos que, pola contía do prexuízo, non se chega a producir un delicto de defraudación contributiva, a regularización da simple infracción administrativa levará aparellada a anulación da pena dos delitos de falsidades cometidos en relación coa fraude<sup>58</sup>.

O último parágrafo do artigo 307 e a Disposición adicional segunda da LO 6/1995 baten frontalmente co réxime xeral de relacións entre as falsidades docu-

<sup>57</sup> A Disposición adicional segunda da LO 6/1995, na súa nova versión trala reforma operada pola LO 10/1995, establece: "la exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4; 307, apartado 3 y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos".

<sup>58</sup> O desacerto desta disposición susténtase en que, como con razón pon de manifesto Martínez-Buján Pérez (1995, p. 145), "semejante solución contraviene las reglas más elementales que en la teoría del concurso de normas disciplinan el principio de consunción (...), que se opone a aceptar un concurso aparente entre dos normas cuando, sobre subsistir la lesión de un bien jurídico diferente en cada una de ellas, con un contenido de injusto propio en cada caso, el delito que se pretende consumir posee además una gravedad mucho mayor que la *lex consumens*, máxime cuando se admite que esta última puede no ser siquiera una ley penal".

mentais e os delitos de defraudación<sup>59</sup>. Na súa regulación, o lexislador, seguramente movido por un afán de defensa dos intereses recadatorios, parece, dende unha perspectiva propiamente xurídico-penal, ir demasiado lonxe.

Polo seu propio carácter *personal*, a causa de levantamento da pena eximirá de responsabilidade criminal unicamente ó suxeito que regularice a súa situación<sup>60</sup>.

A configuración da cláusula do artigo 307.3 como unha causa de levantamento da pena supón que non será abarcada polo dolo do autor e, polo tanto, que a existencia dun erro sobre ela resulta por completo irrelevante (Choclán Montalvo, 1995, pp. 10 e ss.).

A valoración global da cláusula liberadora de pena non pode ser laudatoria. A deficiente regulación das causas de bloqueo abre paso á posibilidade de que a regularización se converta en múltiples casos nunha sorte de negociación entre o defraudador e a TXSS. Por riba diso, o amplo campo de acción da causa exoneradora menoscaba a conminación penal e, de feito, pode contribuír a fomentar o pagamento extemporáneo de cotas (Serrano González de Murillo e Merino Jara, 1995, pp. 362 e ss.), poñendo en entredito, deste modo, a virtualidade da norma do artigo 307 como instrumento de protección do patrimonio da Seguridade Social.

## CONCLUSIÓNS

Nun momento no que case se converteu en lugar común o feito de resaltar as pretendidas disfuncións que os custos de financiamento do sistema de protección social introducen no modelo de desenvolvemento económico, as defraudacións de cotas da Seguridade Social mostran, consideradas dende unha perspectiva que atenda ás políticas sociais e ó patrimonio da Seguridade Social como medio de desenvolvemento desas políticas, a súa cara máis lesiva. Eses comportamentos viñeron tradicionalmente sendo obxecto do reproche xurídico do réxime administrativo sancionador, que non logrou evitar que os distintos indicadores que avalian a fraude de cotizacións da Seguridade Social revelen cifras verdadeiramente considerables.

Diversos ordenamentos de estados do noso contorno político-cultural optaron pola criminalización deste xénero de defraudacións. A mesma solución xurídica foi moi valorada en España polos principais analistas da delincuencia económica durante o longo proceso de reforma da lexislación criminal que deu como resultado o CP de 1995. Neste corpo normativo —ó igual que sucedía xa dende xullo de

<sup>59</sup> Cfr. Muñoz Conde (1995, p. 874). Así mesmo, vid. sobre iso as severas críticas formuladas por Serrano González de Murillo e Merino Jara (1995, pp. 363 e ss.).

<sup>60</sup> Iso vale tanto para o autor como para os eventuais partícipes pois, a pesar de que a confusa redacción da norma puidese levar a entender que a exención punitiva só opera respecto dos suxeitos obrigados para efectos de cotización —a norma exonera de responsabilidade penal ó que regularice a súa situación contributiva "en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1..." do precepto—, a exclusión da posibilidade de que os partícipes poidan, por medio da regularización, acceder á anulación de pena parece, en principio, inadmisíble.

1995 no anterior Código— atópase tipificado o delicto de defraudación de cotas á Seguridade Social.

O novo ilícito pretende abarcar, por medio da previsión de tres modalidades xenéricas de acción, os diversos modos de articulación das fraudes empresariais en materia de cotizacións. Para eses efectos, a norma considera algunhas destas defraudacións, pola súa especial gravidade, como tipos cualificados. A intervención penal articulada resulta prudente, posto que se limita ós comportamentos que, polo seu carácter falaz, se mostran potencialmente capaces de dana-lo patrimonio do noso sistema de protección social, realizándose o delicto só cando o prexuízo causado exceda de 15.000.000 de pesetas. A norma recolle, outorgándolle un espacio de incidencia notablemente amplo, unha causa persoal de levantamento da pena, que deixa impune a conducta dos suxeitos que, antes de que se dirixa contra eles a inspección administrativa ou a acción penal, recoñecen a súa débeda contributiva e aboan as cantidades defraudadas. A excesiva xenerosidade desta cláusula é o principal concepto encadrable no debe dunha norma que, á marxe diso, parece dotada dos elementos necesarios para cumprí-los seus obxectivos de tutela e para incidir favorablemente na solución da problemática da fraude á Seguridade Social en materia contributiva.

#### ABREVIATURAS UTILIZADAS

- BOCG: Boletín Oficial das Cortes Xerais.  
 CP: Código penal.  
 INSS: Instituto Nacional da Seguridade Social.  
 LISOS: Lei sobre infraccións e sancións de orde social (Lei 8/1988, de 7 de abril).  
 LO: Lei orgánica.  
 LXSS: Lei xeral da Seguridade Social (Real decreto legislativo 1/1994, de 20 de xuño).  
 LXT: Lei xeral tributaria (Lei 230/1963, de 28 de decembro).  
 RXR: Regulamento xeral de recadación dos recursos do sistema de Seguridade Social (Real decreto 1.637/1995, de 6 de outubro).  
 RXA: Repertorio xurídico Aranzadi.  
 SS: Seguridade Social.  
 TXSS: Tesourería Xeral da Seguridade Social.

#### BIBLIOGRAFÍA

- ALARCÓN CARACUEL, M.R.; GONZÁLEZ ORTEGA, S. (1991): *Compendio de Seguridad Social*. 6ª ed. Madrid.  
 ALMANSA PASTOR, J.M. (1989): *Derecho de la Seguridad Social*. 6ª ed. Madrid.  
 ARROYO ZAPATERO, L. (1987): *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*. Madrid.  
 AYALA GÓMEZ, I. (1988): *El delito de defraudación tributaria: Artículo 349 del Código Penal*. Madrid.

- BACIGALUPO, E. (1995): "El nuevo delito fiscal", *Actualidad Penal*, núm. 45.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. (1978): *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. Madrid.
- BAJO FERNÁNDEZ, M.; PÉREZ MANZANO, M.; SUÁREZ GONZÁLEZ, C. (1993): *Manual de Derecho penal. Parte especial. Tomo II: Delitos patrimoniales y económicos*. 2ª ed. Madrid.
- BARBERO SANTOS, M. (1982): "Los delitos contra el orden socioeconómico: Presupuestos", en VV.AA.: *La reforma penal*. Madrid.
- BARBERO SANTOS, M. (1987): "Los delitos económicos en la legislación española", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 72.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1977): "Aspectos procedimentales del delito fiscal", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16.
- BENTE, U. (1992): *Die Strafbarkeit des Arbeitgebers wegen Beitragsvorenthaltung und Veruntreuung von Arbeitsgelt*. Frankfurt a.m.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I.; FERRÉ OLIVÉ, J.C. (1994): *Todo sobre el fraude tributario*. Barcelona.
- BMJ (1991): "Statistiken", *Wistra*.
- CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (1986): *Condiciones de vida y trabajo en España*. Madrid
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A. (1995): "La excusa absolutoria de regulación tributaria", *Actualidad y Derecho*, núm. 38.
- EGUIDAZU PALACIOS, F. (1982): "Algunos aspectos financieros de la Seguridad Social", *Papeles de Economía Española*, núm. 12-13.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. (1993): "Los delitos contra la Seguridad Social", en J. Terradillos Basoco [coord.]: *Derecho penal del trabajo y Derecho administrativo sancionador*. Cádiz.
- GARCÍA BLASCO, J. (1989): *Infracciones y sanciones en materia de Seguridad Social*. Madrid.
- GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, A. (1984): *Problemas actuales de la criminología*. Madrid.
- GÓMEZ BENÍTEZ, J.M. (1985): "Función y contenido del error en el tipo de estafa", *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, (abril-xuño).
- GONZÁLEZ RABANAL, M.C. (1990): *Los problemas de la Seguridad Social española*. Madrid.
- GONZÁLEZ RUS, J.J. (1994): "La reforma de los delitos económicos y contra el patrimonio. Consideraciones críticas", *Estudios Penales y Criminológicos*, XVII. Santiago de Compostela.
- GRACIA MARTÍN, L. (1990): *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*. Madrid.
- "Informe de la Ponencia para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad Social y de las principales reformas que deberán acometerse", *BOCG*, sección Congreso, serie E, núm. 134, (12/04/95).
- KAISER, G. (1985): "La lucha contra la criminalidad económica. Análisis de la situación en la República Federal de Alemania", en M. Barbero Santos [ed.]: *La reforma penal: Delitos socioeconómicos*. Madrid.
- LAMARCA PÉREZ, C. (1985): "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1985-II.

- LAMELA FERNÁNDEZ, M. (1996): "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: Breve aproximación a su contenido", *La Ley*, núm. 4.008.
- LÓPEZ GARRIDO, D.; GARCÍA ARÁN, M. (1996): *El Código penal de 1995 y la voluntad del legislador*. Madrid.
- MARAVALL GÓMEZ, H. (1985): "La deuda empresarial a la Seguridad Social y la crisis de la Seguridad Social", en VV.AA.: *Protección penal de los derechos de los trabajadores*. Santiago de Compostela.
- MARTENS, H.H.; WILDE, K. (1987): *Strafrecht und Ordnungsrecht in der Sozialversicherung*. 4ª ed. Sankt Augustin.
- MARTÍN VALVERDE, A. (1983): "Realidad actual de la Seguridad Social en España", en VV.AA.: *El Derecho del trabajo y de la Seguridad Social en la década de los 80*. Zaragoza.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C. (1982): *El delito fiscal*. Madrid.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C. (1985): "Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF", en VV.AA.: *Protección penal de los derechos de los trabajadores*. Santiago de Compostela.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C. (1986): "El delito de defraudación tributaria", en VV.AA.: *Comentarios a la legislación penal*, tomo VII. Madrid.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. (1995): *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Madrid.
- MAURACH, R.; SCHROEDER, F.CH.; MAIWALD, M. (1995): *Strafrecht. Besonderer Teil I*. 8ª ed. Heidelberg.
- "Memoria que acompaña al Proyecto de ley", Secretaría General del Congreso de los Diputados (1994): *El delito fiscal*. Madrid.
- MIR PUIG, S. (1994): *El Derecho penal en el estado social y democrático de derecho*. Barcelona.
- MORILLAS CUEVA, L. (1983): "Los delitos laborales", en *Documentación Jurídica*, núm. 37-40.
- MUÑOZ CONDE, F. (1982): "La ideología de los delitos contra el orden socioeconómico en el PLOCP", *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 16.
- MUÑOZ CONDE, F. (1989): *El error en Derecho penal*. Valencia.
- MUÑOZ CONDE, F. (1995): *Derecho penal. Parte especial*. 10ª ed. Valencia.
- PEDRAZZI, C. (1985): "Interessi Economici e Tutela Penale", en VV.AA.: *Bene Giuridico e Riforma della Parte Speciale*. Napoli.
- PÉREZ ROYO, F. (1986): *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid.
- RECIO ANDREU, A. (1988): *Capitalismo y formas de contratación laboral*. Madrid.
- RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, S. (1994): *Delitos de peligro, dolo e imprudencia*. Madrid.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (1983): "El nuevo delito fiscal", en VV.AA.: *Comentarios a la legislación penal*, tomo II. Madrid.
- SCHÖNKE, A.; SCHRÖDER, H. (1991): *Strafgesetzbuch Kommentar*. 24ª ed. München.
- SCHÜNEMANN, B. (1988): "Cuestiones básicas de dogmática jurídico penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa", *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, (abril-xuño).
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I. (1995): "La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (abril-xuño).

TIEDEMANN, K. (1993): *Lecciones de Derecho penal económico*. Barcelona.

VALLE MUÑOZ, J.M. (1987): *El delito de estafa. Delimitación con el fraude civil*. Barcelona.

VICENTE MARTÍNEZ, R. DE (1991): *Delitos contra la Seguridad Social*. Barcelona.

VICENTE MARTÍNEZ, R. DE (1994): "Protección penal del trabajo y de la Seguridad Social", en L. Arroyo Zapatero e K. Tiedemann [ed.]: *Estudios de Derecho penal económico*. Cuenca.

VIVES ANTÓN, T.S. E OUTROS (1993): *Derecho penal. Parte especial*. Valencia.

