

El nuevo delito contra la Seguridad Social

JOSÉ ANTONIO MARTÍNEZ LUCAS

Letrado de la Administración de la Seguridad Social. Doctor en Derecho

I. INTRODUCCIÓN (1)

La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, da una nueva rúbrica al Título VI del Libro II del Código Penal: «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», introduciendo el artículo 349 bis CP que establece:

«1. Las penas señaladas en el número 1 del artículo 349 de este Código serán aplicables al que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas.

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

(1) ABREVIATURAS CITADAS: *CE*: Constitución Española; *CP*: Código Penal; *ET*: Estatuto de los Trabajadores; *OM*: Orden Ministerial; *RJ*: Repertorio Jurisprudencia Aranzadi; *RD*: Real Decreto; *STC*: Sentencia del Tribunal Constitucional; *STS*: Sentencia del Tribunal Supremo; *TGSS*: Tesorería General de la Seguridad Social; *TRLGSS/94*: Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

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

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

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

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

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

El precepto transcrito constituye un hito en la protección penal de la Seguridad Social en nuestro país pues por primera vez se recoge un delito de esta naturaleza con la finalidad de luchar contra aquellos ataques más graves al patrimonio de la Seguridad Social (2). El número mayor de conductas defraudatorias que generaban impagos de cuotas a la Seguridad Social hacía imprescindible la creación de esta figura.

La ubicación sistemática de estos delitos en el título que incluye a los delitos contra la Hacienda Pública se debe a la gran similitud entre ambos ilícitos penales derivada de la idéntica naturaleza jurídica del objeto de protección.

(2) Los intentos que han tratado con anterioridad de regular la defraudación del pago de las cuotas de la Seguridad Social han sido los siguientes: Proyecto de 25 junio 1971, Proyecto de Código Penal de 1980 y Propuesta de Anteproyecto de Código Penal de 1983.

Cfr. para el análisis de estos precedentes con BAYLOS, A. y TERRADILLOS, J., *Derecho penal del trabajo*, Madrid, 1990, pp. 174-175; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Delitos contra la Seguridad Social*, Madrid, 1991, pp. 216-226; PALOMEQUE LÓPEZ, M.C., *Los delitos laborales en la Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal*, en «Los delitos socio-económicos» (ed. de Barbero Santos), Madrid, 1985, pp. 355-358; y TERRADILLOS BASOCO, J., *Derecho penal de la empresa*, Madrid, 1995, pp. 129-131.

A nuestro entender, la obligación de cotizar tiene naturaleza tributaria en cuanto que reúne los caracteres propios del concepto de tributo extraídos de nuestra norma fundamental (esto es, porque las cuotas tienen por finalidad contribuir al sostenimiento de una necesidad pública así conceptualizada por el art. 41 CE y porque la nota de la coactividad está presente en todo su ciclo vital) y sin que pueda oponerse a ello la exclusión realizada por la Ley General Tributaria pues es obvio que una ley ordinaria no puede reducir los principios consagrados por la Constitución (3).

Además, la propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995 lo reconoce y la redacción del precepto coincide prácticamente en su totalidad con el artículo 349 CP de manera que creemos que no hubiera sido necesario la creación de un precepto especial de haberse aceptado sin reservas por el legislador el carácter tributario de la obligación de cotizar.

II. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

El bien jurídico protegido en los delitos contra la Seguridad Social, al igual que en el delito fiscal, es el Erario Público (4), siendo un delito patrimonial pues se trata de proteger con eficacia el patrimonio de la Seguridad Social dado que la elusión en el pago de las cuotas supone una merma de los ingresos que integran dicho patrimonio (art. 80.1 TRLGSS/94) (5).

La lesión causada por la conducta delictiva abarca no sólo la disminución patrimonial de la Seguridad Social sino también el orden público económico entendido como «interés estatal en la integridad y mantenimiento de la organización económica constitucional (6)». En efecto, la eficacia de los principios constitucionales de solidaridad y de redistribución de la renta que preconizan los arts. 2 y 40 CE y el mantenimiento del régimen público de la Seguridad Social exigido por el art. 41 CE sólo se puede lograr mediante la contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE). El equilibrio de este sistema económico re-

(3) Esta es la razón última por la que SERRANO GÓMEZ, «El fraude tributario (delito fiscal)», Madrid, 1977, p. 207, consideraba que la falta de ingreso de las cuotas de la Seguridad Social constituye un supuesto de fraude tributario, que podrá ser un delito de los tipificados en el artículo 319 (delito fiscal o, en la actualidad, delito contra la Hacienda Pública) del CP.

(4) Tesis defendida en el delito fiscal por BAJO FERNÁNDEZ, M., *Derecho penal económico*, Madrid, 1978, p. 556 y MARTÍNEZ PÉREZ, C., *Delitos contra la Hacienda Pública, en Comentarios a la Legislación penal*, Tomo VII, Madrid, 1986, pp. 201 y ss.

(5) La regulación del patrimonio de la Seguridad Social se regirá por las disposiciones específicas contenidas en la presente Ley, en sus normas de aplicación y desarrollo y, en lo no previsto en las mismas, por lo establecido en la Ley de Patrimonio del Estado (art. 80.2 TRLGSS/94). Se produce, pues, una unificación del régimen jurídico patrimonial de la Seguridad Social.

(6) MARTOS NÚÑEZ, J.A., *Derecho penal económico*, Madrid, 1987, p. 384.

quiere una protección penal adecuada de las cuotas y recursos de cualquier otro género de la Seguridad Social que constituyen su patrimonio.

Es concluyente la STS de 27 diciembre 1990 (RJ 5209) al declarar que el bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública «está íntimamente relacionado con los artículos 1.1 de la Constitución, que proclama a la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme el Ordenamiento Jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la Ley positiva (7)».

No obstante, la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995 llega más lejos pues afirma que «la elusión en el pago de las cuotas de la Seguridad Social, dentro de los delitos económicos, constituye un específico delito contra el patrimonio de la misma caracterizado, frente a otras modalidades de actuación contra este patrimonio, porque tutela de manera singular la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social (8) cuando se deja en situación de desconocimiento de la existencia de los hechos que fundamentan el nacimiento y cuantía de la deuda para con la Seguridad Social» (9).

III. SUJETOS DEL DELITO

1. Sujeto activo

Sujeto activo del delito puede serlo aquella persona que se encuentre en condiciones fácticas de defraudar a la Seguridad Social mediante

(7) En el mismo sentido vid., STS de 12 marzo y 12 mayo 1986 (RJ 1462 y 2449).

(8) La TGSS tiene a su cargo la custodia de los fondos, valores y créditos y las atenciones generales y de los servicios de recaudación de los derechos y pagos de las obligaciones del sistema de la Seguridad Social (art. 63.1 TRILGSS/94).

La estructura y competencias de la TGSS están reguladas por el RD 1314/1984, de 20 de junio, modificado por el RD 1619/1990, de 30 de noviembre.

Las normas más importantes que regulan la gestión recaudatoria de la Seguridad Social son:

— Arts. 18 a 37 TRLGSS/94.

— RD 1517/1991, de 11 de octubre, que aprueba el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social.

— OM 8 abril 1992 que desarrolla el precedente RD.

(9) En este sentido cfr. ARROYO ZAPATERO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Madrid, 1987, pp. 91 y ss.; y DE VICENTE MARTÍNEZ, *Delitos...*, ob. cit., p. 234.

la elusión del pago de las cuotas y demás conceptos de recaudación conjunta, la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de deducciones (10).

A nuestro entender, el delito contra la Seguridad Social es un delito común por cuanto que puede ser cometido por cualquiera, lo que se desprende de:

— la literalidad del precepto pues en el tipo legal no existe limitación en orden a determinar la cualidad del sujeto activo, al referirse la defraudación a las cuotas de la Seguridad Social;

— si uno de los comportamientos típicos es la elusión del pago de las cuotas y demás conceptos de recaudación conjunta, sujeto activo podrá serlo cualquiera de los responsables del pago, esto es, los obligados al pago, responsables solidarios y subsidiarios y los sucesores *mortis causa* (arts. 19.1 y 26.1 TRLGSS/94).

Cuando el sujeto pasivo de la obligación de pagar las cuotas y demás conceptos de recaudación conjunta es una persona jurídica, la responsabilidad penal recaerá en la persona física que actúe como directivo, órgano o representante legal o voluntario de la misma, siempre que concurren los elementos del tipo legal y todas las exigencias derivadas del tipo subjetivo del injusto (11).

La STS de 10 noviembre 1993 (RJ 8387) declaró que «el directivo u órgano de la persona jurídica se ve obligado a responder del delito especial propio, respecto del cual la cualificación personal se halla del lado de la entidad a quien representa. Pero semejante transposición o desplazamiento de la responsabilidad penal no opera mecánicamente, sino sobre la base de que la acción del no cualificado sea adecuada, en sí misma, para infringir la norma, de cuya violación se parte para la configuración del tipo delictual especial propio. La cláusula de las actuacio-

(10) En relación al delito fiscal, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *El nuevo delito fiscal*. Revista Española de Derecho Financiero, núms. 15-16, 1977, p. 709 entiende que «puede ser sujeto activo cualquiera que esté en condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda mediante la elusión de impuestos o disfrute de ventajas fiscales que conciernan a cualquier otro». En el mismo sentido, vid. CÓRDOBA, J., *Comentarios III*, pp. 273 y ss.

En contra, BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho penal (Parte Especial)*. *Delitos patrimoniales y económicos*, Madrid, 1989, pp. 435 y 436.

No obstante, la STS de 24 febrero 1993 (RJ 1530) declaró: «Sin embargo, si en el caso de examen del comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago de tributos, el sujeto activo del delito sólo podría serlo quien esté obligado al pago, que según el art. 35 de la Ley General Tributaria, corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Y según el art. 40 de la propia Ley habrá de entenderse como sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. En consecuencia, sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el delito fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano».

(11) Como afirma BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual...*, *ob. cit.*, p. 436: «el artículo 15 bis exige que la persona obre como directivo o en representación y por otra parte que “actúe” lo que implica la realización de alguno de los hechos que describe la conducta punible del delito fiscal, concurriendo, por supuesto, en todo caso, el dolo exigible».

nes en lugar de otro, trayendo al primer plano de la responsabilidad penal al agente directivo o representante de la persona jurídica, halla su razón en la finalidad de facilitar una valoración jurídico-penal ajustada a la realidad de la propia conducta del agente (12)».

2. Sujeto pasivo

Sujeto pasivo del delito es la Seguridad Social y, más concretamente, la Tesorería General de la Seguridad Social por cuanto que ocupa la posición de sujeto acreedor de la obligación de cotizar y titular del patrimonio que ha sido lesionado con la realización de la conducta delictiva.

En efecto, la normativa vigente le atribuye a la TGSS la titularidad, administración y custodia del patrimonio único de la Seguridad Social (art. 8.1 TRLGSS/94) (13).

IV. CONDUCTA

La conducta típica consiste en defraudar a la Seguridad Social en una cantidad que exceda de 15.000.000 de pesetas para eludir el pago de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto de forma indebida.

El núcleo esencial de la acción consiste en la defraudación entendida «como perjuicio patrimonial obtenido mediante la utilización del engaño (14)».

(12) En relación a los delitos contra la Hacienda Pública, la jurisprudencia se ha pronunciado con reiteración en orden a la determinación de la responsabilidad penal de quien actúa en nombre de persona jurídica:

— La STS de 2 marzo 1988 (RJ 1520) estima la responsabilidad penal del Presidente del Consejo de Administración de una Sociedad Anónima porque en este caso se le concedieron «amplias facultades respecto a la disponibilidad de medios económicos y administración de la entidad».

— La STS de 24 febrero 1993 (RJ 1530) estima la responsabilidad criminal de un Gerente de la sociedad que «era la persona obligada al pago del impuesto en su condición de tal y que por tanto lo eludió siendo por ello sujeto activo del delito».

— La STS de 26 abril 1993 (RJ 3209) estima la responsabilidad criminal de un Director Gerente que «administraba y regía la sociedad desde su constitución».

(13) Sobre su régimen patrimonial, vid. PALOMAR OLMEDA, A., *El nuevo régimen patrimonial de los bienes de la Seguridad Social*, Revista Española de Derecho del Trabajo, núm. 23, julio-septiembre 1985, pp. 371 y ss.

(14) Cfr. para el delito fiscal con BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual...*, ob. cit., p. 430; BOIX REIG y otros, *Derecho Penal. Parte especial*, Valencia, 1993, p. 416 y RODRÍGUEZ MOURULLO, ob. cit., p. 709.

El art. 349 bis CP no es aplicable al mero impago de cuotas, ni tampoco castiga como delito contra la Seguridad Social todo perjuicio patrimonial causado a la Seguridad Social, sino únicamente el causado mediante las formas de comisión expresamente recogidas.

En definitiva, requiere el empleo de engaño y causalmente relacionado con el mismo la inducción a error en la TGSS, produciéndose el consiguiente perjuicio patrimonial (15), debiendo analizarse cada uno de estos elementos necesarios para producirse el comportamiento típico analizado.

1. Engaño

Se exige para la comisión del delito la presencia de un engaño efectivo a la TGSS del mismo modo que para la estafa si bien limitado a alguna de las tres modalidades de comisión de la defraudación (16), de manera que según un sector doctrinal el mero incumplimiento de los deberes fiscales no sería suficiente para integrar el contenido de la defraudación a no ser que concurra un mecanismo engañoso o *mise en scene*, una maniobra falaz susceptible de inducir a error (17).

Se solventa el problema suscitado en torno al delito fiscal sobre la limitación de los medios comisivos y, en particular, si cabía hablar de esta conducta delictiva en caso de mera omisión de la declaración tributaria (18).

Los pronunciamientos del Tribunal Supremo en orden a resolver la cuestión con anterioridad a la Ley Orgánica 6/1995 son dispares:

1) La STS de 29 junio 1985 (RJ 3087) declaró que «la esencia del fraude castigado consiste, lisa y llanamente, en la no percepción de ingresos fiscales a los que las Haciendas respectivas tienen derecho, puro delito de omisión que sin embargo ha de trascender a la simple pasividad, en tanto que la ausencia de la declaración fiscal, tal aquí acaece, devendrá

(15) Vid. BOIX REIG y otros, *ob. cit.*, p. 416.

(16) Cfr. para el delito fiscal con BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual...*, *ob. cit.*, p. 431.

La STS de 12 mayo 1986 (RJ 2449) declaró que «fraude», equivale semánticamente a «engaño» o a «acción contraria a la verdad o a la rectitud», «defraudación», a «acción o efecto de defraudar», y, «defraudar», siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a «cometer un fraude en perjuicio de alguno».

(17) Vid: MARTÍNEZ PÉREZ, C., *ob. cit.*, p. 249.

(18) Cfr. en relación al delito fiscal con: APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal: la no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo*, Gaceta Fiscal, núm. 42, 1987; FERRE OLIVE, J.C., *La omisión de declaración tributaria, ¿configura un delito fiscal?* Revista del Poder Judicial, núm. 10; HERNÁNDEZ LAVADO, *¿Es posible cometer delito fiscal por omisión?* Impuestos, núm. 11, 1988; MESTRE DELGADO, E., *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991; y PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986, pp. 123 y ss.

al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el erario público a modo de punible comportamiento socio-económico que también supone una burlesca infracción de compromisos cívicos y sociales y que acaba desembocando en un típico delito de tendencia eminentemente dolosa».

La STS de 2 marzo 1988 (RJ 1520) consideró posible «la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o mise en scene que parecen consubstanciales» de forma que «puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho —*facta concludentia*— como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar... y es patente —añadimos— que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición de quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa...».

2) La otra línea jurisprudencial se inicia con la STS de 12 marzo 1986 (RJ 1462) al afirmar que «habida cuenta de que, “fraude”, equivale semánticamente a “engaño” o a “acción contraria a la verdad o a la rectitud”, “defraudación”, a “acción o efecto de defraudar”, y “defraudar”, siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a “cometer un fraude en perjuicio de alguno”, y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente...».

3) La STS de 20 noviembre 1991 (RJ 8338) zanja la cuestión admitiendo la comisión por omisión al declarar que «el ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión no concurre ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: se limita a no declarar. Falta al deber de verdad o de manifestar la realidad, no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para no pagar o pagar menos de lo debido, sino también quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración... Pero esto es una cosa y otra muy distinta es que ese silencio —cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito— haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia del dolo... De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológi-

ca, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar (19)...».

El artículo 349 bis prevé expresamente la omisión, junto a la acción, constitutiva de este delito. A nuestro entender, la falta de presentación de los documentos de cotización con las liquidaciones correspondientes pueden por sí mismas integrar la conducta defraudatoria por las siguientes razones:

— porque existe un deber específico impuesto legalmente de presentación de los documentos de cotización, recogido en el art. 26 TRLGSS/94;

— porque el deber de declarar tiene su fundamento en el deber de contribuir pues «no se contribuye tan sólo por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria ante el ente público, sino que dicha obligación (nosotros diríamos deber) alberga, además un sentido más profundo, a través del cual el administrado-contribuyente colabora de manera directa con los órganos de la Administración (20)...»; es decir, que la falta de presentación de los documentos de cotización vulnera el bien jurídico protegido por la norma pues produce no sólo un ataque al patrimonio de la Seguridad Social (disminución de ingresos) sino también al orden económico (deber de contribuir);

— porque la falta de presentación de los documentos de cotización supone ocultar a la TGSS tanto la existencia del presupuesto de hecho generador de la obligación de cotizar como también los datos necesarios para cuantificar la cuota;

— porque defrauda a la Seguridad Social quien sabedor de que tiene la obligación de pagar las cuotas lo elude, omitiendo la presentación de los documentos exigida legalmente; es más, una de las formas comisivas más frecuentes será la omisión de la declaración la que «supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y por tanto defraudar todo) frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada (21)».

2. Perjuicio

El artículo 349 bis exige, además, «que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas». En caso de una defraudación de cuantía inferior

(19) Vid., en el mismo sentido las SSTS de 27 diciembre 1990, 3 diciembre 1991, 24 febrero 1993, 26 abril 1993 y 31 mayo 1993 (RJ 5209, 8964, 1530, 3209 y 4293).

(20) ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias*, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 37, p. 96.

En el mismo sentido, vid. FERNÁNDEZ PAVES, *La autoliquidación tributaria*, Madrid, 1995, pp. 32 y ss.

(21) STS de 27 diciembre 1990 (RJ 5209). Vid., en este sentido, DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *ob. cit.*, p. 239.

a la señalada por el precepto estaremos ante una infracción administrativa, nunca ante una conducta delictiva.

Al igual que en el delito contra la Hacienda Pública, se plantea el problema de si la cuantía de la cuota defraudada tiene la consideración de un elemento del tipo o es una condición objetiva de punibilidad.

Creemos que se trata de un elemento del tipo, ya que por estar en presencia de un delito de resultado la cuantía exigida es un elemento necesario para la existencia del tipo objetivo. No puede hablarse de condición objetiva de punibilidad por no ser una condición (hecho futuro e incierto) ni la cuantía defraudada a la Seguridad Social se encuentra causalmente desvinculada de su conducta (22) y se adecúa mejor al Derecho Penal basado en la culpabilidad.

La STS de 9 marzo 1993 (RJ 2547) declaró que «se trata, en definitiva, de un elemento inexcusable del delito, y su determinación compete a los Tribunales... con sujeción a la legislación fiscal vigente».

La cuantía defraudada se determina por el importe de lo impagado en caso de elusión del pago de cuotas o de disfrute indebido de deducciones y por el importe de lo cobrado en caso de obtención indebida de devoluciones.

El apartado segundo del artículo 349 bis establece los criterios para determinar la cuantía defraudada en virtud del cual «se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses». En consecuencia, pueden acumularse las cuantías de las cuotas de los distintos Regímenes del Sistema de la Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta siempre que estén referidas a un año natural.

(22) Cfr. BOIX, J., *ob. cit.*, p. 422; en el mismo sentido, vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual...*, *ob. cit.*, p. 433; y MARTÍNEZ PÉREZ, *Comentarios...*, *ob. cit.*, p. 266.

En contra, DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Delitos...*, *ob. cit.*, p. 247 considera que «en caso de configurarse el tipo con cuantía, ésta habrá de considerarse condición objetiva de punibilidad» ya que «si se considera la cuantía elemento del tipo será muy difícil incriminar al sujeto activo que en la mayoría de los casos alegará desconocimiento exacto de la cuantía».

La doctrina del Tribunal Supremo en relación al delito contra la Hacienda Pública tampoco ha sido unánime:

1) La STS de 2 marzo 1988 (RJ 1520) declaró que «el delito en cuestión se configura como un delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo, pero es imprescindible que el perjuicio alcance un determinado nivel —dos millones de pesetas en la Ley aplicable— para provocar la reacción penal, y este límite —variable según demuestra la realidad por estar inspirado en razones de prudencia político fiscal— es característico del resultado que culmina el tipo objetivo, debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y la conciencia de la cuantía de esta última».

2) La STS de 27 diciembre 1990 (RJ 5209) consideró la cuantía defraudada como «condición objetiva de punibilidad» que «no necesita, por consecuencia de su propia naturaleza, ser abarcada por el dolo...».

Por cuota defraudada debemos entender no sólo la cuota íntegra —la que resulta de la aplicación del tipo a la base de cotización— sino también la cuota líquida —la resultante de practicar deducciones o compensaciones reduciendo el importe de la deuda final a ingresar—. Esta es la efectiva cuota de la Seguridad Social a los efectos del artículo 349 bis CP, debiendo excluir otros conceptos que no la integren como las sanciones administrativas, recargos de mora o apremio e intereses en los aplazamientos y fraccionamientos dado que «no son consecuencia del fraude, en concreto del “engaño”, sino de otras circunstancias, por lo que no deben ser contabilizadas» (23).

Los conceptos de recaudación conjunta comprenden únicamente las cuotas de desempleo, formación profesional y Fondo de Garantía Salarial (art. 225 y disposición adicional vigésima primera del TRLGSS/94).

La determinación de lo defraudado es competencia de los Tribunales de acuerdo con la legislación vigente de la Seguridad Social (24), esto es, en base a la remuneración que tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba en razón del trabajo que realice por cuenta ajena o, en su defecto, se estimará como base de cotización la media entre la base mínima y máxima correspondiente al último grupo de cotización conocido en que estuviere encuadrada la categoría de los trabajadores (art. 32.2 TRLGSS/94 (25)).

3. Modalidades de comisión

El tipo legal se ciñe a tres formas o modalidades de comisión de la defraudación:

3.1. *Elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta*

La palabra eludir significa, según el diccionario de la Real Academia, «huir la dificultad; esquivarla o salir de ella con algún artificio» o «hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa por medio de algún artificio».

(23) Cfr. en relación a los delitos contra la Hacienda Pública con BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual...*, *ob. cit.*, p. 434.

(24) Cfr. en relación a los delitos contra la Hacienda Pública las STS de 26 noviembre y 27 diciembre 1990 (RJ 9165 y 5209) y 9 febrero y 3 diciembre 1991 (RJ 5210 y 8964).

(25) Precepto redactado conforme el artículo 29.8 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre.

Debe tenerse en cuenta que en los delitos contra la Hacienda Pública el cálculo de la cuantía defraudada puede hacerse a través del método de estimación indirecta de bases imponibles, que en el proceso puede ser apreciado como prueba indiciaria, capaz de destruir la presunción de inocencia: vid, STS de 26 abril 1994 (RJ 3209).

Esta modalidad de comisión de la defraudación pone de relieve la exigencia típica del engaño de manera que «si la propia conducta del contribuyente pone de manifiesto la ausencia de artificio alguno de carácter elusivo, sería atípica (26)».

La STS de 3 diciembre 1991 (RJ 8964) declaró que «semánticamente “eludir” (del latín “ludere”, jugar) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse —con referencia al supuesto enjuiciado— mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta “todos” con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consuno exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal».

El objeto de la elusión son las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta, concepto éste estricto con la significación técnico-jurídica que le hemos dado.

3.2. Obtención indebida de devoluciones

La devolución de los ingresos indebidos se configura por el ordenamiento jurídico como un derecho y así expresamente se contempla en el artículo 23.1 TRLGSS/94: «tendrán derecho».

La existencia de este derecho supone que el pago realizado no ha llegado a producir los efectos que le son propios, bien porque la obligación de cotizar no ha nacido, bien porque habiendo nacido, lo ha hecho defectuosamente en relación con alguno de los elementos que constituyen su presupuesto determinante.

Esta modalidad típica de comisión es la obtención fraudulenta e indebida de devoluciones de cuotas y demás conceptos de recaudación conjunta. En todo caso, no es necesario que el sujeto activo haya realizado con anterioridad el pago de las cuotas, bastando únicamente que cualquier persona obtenga indebidamente devoluciones pues tal conducta será consecuencia del fraude o del engaño.

3.3. Disfrute indebido de deducciones

La tercera modalidad de defraudación se refiere genéricamente al término «deducciones», esto es, a la acción y efecto de deducir que, según el Diccionario de la Real Academia, significa «rebajar, restar, descontar alguna partida de una cantidad».

Por tanto, el concepto de deducción permite incluir a todas las rebajas, bonificaciones o compensaciones que minoren el importe de la deuda final a ingresar y en particular:

(26) Boix, M., *ob. cit.*, p. 416.

- coeficientes reductores de la cotización aplicables a las empresas excluidas de alguna contingencia o a las empresas colaboradoras;
- retención de parte de la cuota por accidente de trabajo y enfermedad profesional en caso de colaboración voluntaria en la gestión de la asistencia sanitaria y de la incapacidad laboral transitoria derivada de contingencias profesionales;
- bonificaciones que se establecen en consideración a objetivos socioeconómicos: se trata de un conjunto de medidas que responden a objetivos de política de empleo, partiendo de la tesis de que los elevados costes salariales, incluidas las cotizaciones sociales, son muy desfavorables al empleo.

La STS de 25 septiembre 1990 (RJ 7238) declaró que «respecto a la otra modalidad comisiva que como hemos dicho, consiste en «disfrutar indebidamente de beneficios fiscales», la Sala de instancia parece referirse a ella con una cierta insistencia, cuando habla, tanto en la descripción de los hechos, como en los fundamentos jurídicos, de que el Centro de Enseñanza, cuya titularidad ostenta u ostentaba el procesado, recibió una serie de subvenciones estatales en metálico y, sin embargo, no hizo pago o no ingresó las cantidades previamente retenidas a sus empleados procedentes del impuesto sobre la renta. Esas referencias o alusiones las hemos de entender fuera de lugar y sin hilación alguna con la naturaleza de los delitos enjuiciados, pues una cosa es aplicar (o gastar) esa clase de subvenciones de manera indebida al fin para el que fueron concedidas, circunstancia ésta que, ni se ha probado, ni tiene correlación directa con el supuesto de que se trata, y otra muy diferente es el hecho de que se haga inadecuado disfrute de ciertos beneficios fiscales que el Estado, los Ayuntamientos o las Comunidades Autónomas, otorguen en determinados casos a ciertas personas físicas o jurídicas, siempre con carácter excepcional y por motivos muy concretos y definidos, como pueden ser la condonación o perdón de ciertos impuestos o tributos, la moratoria o dilación en el pago de los mismos, la reducción en la cantidad impositiva, etc.».

El adjetivo indebido supone que el sujeto activo no tiene derecho a practicar estas deducciones según el ordenamiento jurídico vigente, lo que exigirá, normalmente, un comportamiento activo tendente a probar que se reúnen las condiciones para disfrutarlas (27).

V. TIPO SUBJETIVO

La Ley expresamente exige la presencia del dolo, por lo que se excluye la posibilidad de comisión del delito por imprudencia. El dolo consiste en la conciencia y voluntad de que, mediante engaño, se causa

(27) Cfr. en relación al delito contra la Hacienda Pública con TERRADILLOS BASOCO, J., *Derecho penal de la empresa*, Madrid, 1995, p. 224.

injustamente al patrimonio de la Seguridad Social un perjuicio que excede de 15.000.000 de pesetas.

Es suficiente el dolo eventual (28) en el sentido de que «aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, “acepta” o “consiente” la cantidad realmente defraudada (29)». El autor del delito debe conocer y querer, a través de alguna de las modalidades delictivas, causar un perjuicio patrimonial a la Tesorería General de la Seguridad Social. Resulta necesario que el sujeto activo del delito conozca la existencia de la obligación de cotizar.

La expresión «ánimo fraudulento» supone la exigencia de ánimo de defraudar como elemento subjetivo del tipo de injusto. En relación a los delitos contra la Hacienda Pública el Tribunal Supremo así lo ha venido exigiendo (30). No habrá delito cuando de las circunstancias concurrentes se deduzca que no existió intención de defraudar, como por ejemplo en caso de presentación de los documentos de cotización y liquidación de la deuda con la Seguridad Social (31).

(28) Vid. en relación a los delitos contra la Hacienda Pública la STS de 10 noviembre 1993 (RJ 8387).

(29) BAJO, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 437.

(30) Así, la STS de 2 marzo 1988 (RJ 1520) declaró que el dolo debe abarcar «para configurar el tipo subjetivo, aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento da lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última».

La STS de 12 marzo 1986 (RJ 1462) declaró que «lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente».

La STS de 9 marzo 1993 (RJ 2547) declaró: «Es doctrina consolidada de este Tribunal, iniciada en la S. 29-6-1985 (RJ 3087) y continuada en las de 2-3-1988 (RJ 1520), 26 noviembre y 27 diciembre 1990 (RJ 9165 y 5209), 28 junio, 20 noviembre y 3 diciembre 1991 (RJ 7590, 8338 y 8964), y en la reciente 31-10-1992 (RJ 8629), que el delito contra la Hacienda Pública imputado exige un elemento subjetivo específico (ánimo de defraudar) para evitar que la intervención penal conduzca a la prisión por deudas, pero esta intención defraudatoria, evidente en quien declara mal o tortíteramente, puede darse en quien no declara, porque siendo consciente de ese deber omite una actuación esperada por la Administración Tributaria susceptible de ser tomada como expresión —inveraz— de no existir hecho imponible. La Sentencia citada de 3-12-1991 acudía a la significación semántica del verbo del tipo “eludir”, equivalente a huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, lo cual podía hacerse, con simple transposición del concepto, mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta todos con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consumo exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal».

(31) En relación al delito contra la Hacienda Pública la STS de 28 junio 1991 (RJ 7590) declaró que «la simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omittente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar. Y mal puede darse este ánimo en quienes en la contabilidad empresarial hacen constar el auténtico soporte de la base imponible.

Y así es, en efecto, en autos consta que los procesados declararon en 1984 ventas por importe de 327.215.480 pesetas (folio 210 del rollo). Y los Inspectores de Hacienda asimismo informaron «que los débitos por este concepto (IGTE), frente a la Hacienda Públi-

No es necesaria la exigencia de ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo de injusto (32). El lucro perseguido consistiría en la ventaja patrimonial que es consecuencia del impago de las cuotas y demás conceptos de recaudación conjunta o de la obtención indebida de devoluciones. No siempre se da este elemento pues en caso de falta de retención de la cuota obrera y su posterior ingreso en la Tesorería General de la Seguridad Social se puede realizar este tipo delictivo y, sin embargo, no existe un lucro para el sujeto activo del delito (33), ya que los trabajadores serían los beneficiarios de esta defraudación.

El desconocimiento o interpretación incorrecta de las normas de Seguridad Social supone la presencia de un error sobre el tipo (34) que si es vencible determina la impunidad de la conducta (art. 6 bis a) CP), dado que el delito contra la Seguridad Social no admite la comisión culposa o imprudente. Las expresiones «indebidamente» o «de forma indebida» delimitan el comportamiento típico de este delito y, por ello, el error que verse sobre la normativa que determina el carácter debido o indebido de las devoluciones o deducciones, constituye un error sobre el tipo (35).

El error sobre la prohibición se produce en aquellos supuestos en los que el sujeto desconoce que el incumplimiento de la normativa de la Seguridad Social sea constitutivo de infracción penal.

La viva polémica doctrinal en orden a resolver acerca de la calificación jurídica que merece el error en el delito fiscal no ha tenido eco en su aplicación práctica. Buena prueba de ello es que sólo encontramos un único pronunciamiento judicial. Así, la STS de 2 de marzo de 1988 (RJ 1520) declaró que «no puede ser invocado con éxito el error de tipo (sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo legal), ni el error de prohibición (ignorancia del significado antijurídico de su comportamiento, pese a conocer las circunstancias del hecho tributario), porque no hay base fáctica alguna que lo autorice, y no puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan se-

ca aparecen recogidos en libros de contabilidad de la empresa y en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades que se han ido presentando regularmente» (folio 223). Certificación en la que también consta que la «Base imponible. IGTB» es de 327.215.482 pesetas.

Si nunca se ocultó la real base imponible, ni hubo falsedades o anomalías en la contabilidad, ni se obstaculizó en forma alguna la acción inspectora por parte de los servicios de Hacienda el no abono, en su momento (con posterioridad se ha efectuado), de la totalidad de la cuota devengada —gran parte de las ventas no habían sido cobradas—, podría constituir, eventualmente, otra infracción delictiva, por la que no han sido acusados, en ningún caso delito fiscal. El motivo ha de estimarse y con él el recurso, sin necesidad de analizar los motivos restantes».

(32) En este sentido, vid. DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *ob. cit.*, p. 251.

(33) Cfr. en relación al delito fiscal con PÉREZ ROYO, *ob. cit.*, p. 146.

(34) DE VICENTE MARTÍNEZ, *ob. cit.*, p. 255.

(35) Cfr. en relación con el delito contra la Hacienda Pública, BAJO FERNÁNDEZ, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 438.

rias responsabilidades en una empresa de importante actividad, pueda desconocer —por ejemplo que sea— el aspecto fiscal de su gestión económica».

VI. ANTIJURICIDAD

De las distintas causas de justificación, debemos analizar la del estado de necesidad, dado que las demás serán difícilmente aplicables en el delito contra la Seguridad Social (36).

La regulación del estado de necesidad como causa de justificación se halla contenida en el artículo 8.7.^a del Código Penal, en virtud del cual están exentos de responsabilidad criminal:

«El que impulsado por un estado necesidad, para evitar un mal propio o ajeno, lesiona un bien jurídico de otra persona o infringe un deber, siempre que concurren los requisitos siguientes: Primero. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar. Segundo. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto. Tercero. Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse».

En el ámbito del delito fiscal, BAJO FERNÁNDEZ (37) ha señalado que «la falta de ingreso de las retenciones practicadas por el sustituto en el impuesto sobre la renta o la falta de ingreso del I.V.A., pudieran definitivamente restar impunes en lo que respecta al delito fiscal, pero no por razón del estado de necesidad derivado de una crisis financiera, sino en función de que constituyen un simple impago, insuficiente para el delito fiscal que exige además una defraudación, un engaño».

También en relación al delito de elusión del pago de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, DE VICENTE MARTÍNEZ (38) ha llegado a declarar «el estado de necesidad incompatible con el delito de elusión del pago de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, debido a que la mera falta de pago de las cuotas empresariales en caso de crisis empresarial, falta de fondos o penuria económica es un mero incumplimiento de la obligación de cotizar impuesta por la ley no susceptible de constituir el delito que proponemos. Es decir, el responsable de la cotización que, por dificultades de tesorería de carácter transitorio, se vea en la imposibilidad de liquidar sus obligaciones en el plazo establecido al efecto puede solicitar el aplazamiento en el pago de la deuda con la Seguridad Social, pero aún en el caso de que el empre-

(36) Así se mantiene por DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *ob. cit.*, pp. 255 y 256 en relación a la justificación del delito en virtud del ejercicio legítimo de un derecho o de la obediencia debida.

(37) *Manual...*, *ob. cit.*, pp. 436 y 437.

(38) *Ob. cit.*, pp. 257 y 258.

sario no haya solicitado dicho aplazamiento, puede evitar la responsabilidad penal presentando los documentos de cotización, aunque no realice el pago de su cuota, sin perjuicio de los recargos e intereses de demora correspondientes».

Sin embargo, los pronunciamientos judiciales admiten en el ámbito del delito fiscal el estado de necesidad como causa de justificación (39).

A mi entender, el estado de necesidad puede ser apreciado como causa de justificación cuando el pago de las cuotas resulte imposible y, en particular, en caso de conflicto con obligaciones cuyo cumplimiento hagan inviable la continuidad de la actividad empresarial (por ejemplo, el pago del suministro de agua, energía o de las materias primas) por tratarse de un mal menor que el no abonar las cuotas a la Seguridad Social (40). Debe tenerse en cuenta, además, que la obligación legal de cotizar no presupone por sí misma la existencia real de un beneficio empresarial pues su presupuesto de hecho tiene como base no el rendimiento obtenido en la actividad empresarial sino el inicio o realización de una actividad (ar-

(39) La STS de 2 marzo 1988 (RJ 1520) lo admite implícitamente al declarar: «No está justificada, y sólo a título de defensa es admisible, la incompatibilidad entre el abono de las cuotas del impuesto y la necesidad de atender al salario de los trabajadores, porque para las empresas contratistas de obra o de suministros el impuesto de Tráfico de Empresas era un cargo sobre el importe facturado que tenía un acreedor específico, el Tesoro Público, y no se advierten los motivos de que fueran dispensadas de este devengo, sobre lo que hay una total ausencia de referencias en el *factum*, y solamente una alusión al final del Considerando primero; en definitiva, no es posible montar el conflicto o colisión de derechos o de bienes en que se asienta el estado de necesidad que sugiere el recurrente, ni base para alegar, como causa de inculpabilidad, la inexigibilidad de otra conducta».

La STS de 3 diciembre 1991 (RJ 8964) declaró que «aunque no es incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal por elusión del IGTE y del IVA, es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni las de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, en especial los laborales, dependieran substancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclina a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria».

La STS de 9 marzo 1993 (RJ 2547) declaró que «el valor como causa justificante o exculpatoria de la iliquidez patrimonial derivada de haber aplicado los copiosos ingresos a negocios particulares, es un expediente o refugio cómodo, aunque inane, para negar la responsabilidad frente a la Hacienda Pública (vid. S. 3-12-1991), obligación de la ciudadanía impuesta por la norma constitucional (art. 31.1), a la que queda sujeto al patrimonio del contribuyente con la contundencia que deriva del art. 1911 del Código Civil, sin que pueda condicionarse esta obligación y la responsabilidad civil y penal inherentes al requerimiento previo de la Administración Tributaria, porque la obligación de declarar nace del mandato imperativo de la Ley».

(40) En relación al delito fiscal, LAMARCA PÉREZ, *Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1985, p. 786 estima que el estado de necesidad puede ser apreciado como eximente incompleta, cuando el pago del tributo resultare materialmente imposible o dejase al sujeto en una situación de grave penuria.

tículos 15.2 y 106.1 del TRLGSS/94), sin que sea ningún obstáculo el carácter supraindividual del bien jurídico protegido (41).

Distinto es que esta circunstancia eximente sólo pueda ser acogida cuando quede tan acreditada como el propio delito (42), debiéndose probar la concurrencia de los requisitos de la eximente (43).

VII. CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN

La consumación acaece en el momento en que se produce un perjuicio a la Seguridad Social, esto es, con la causación del perjuicio económico a la TGSS mediante alguna de las modalidades delictivas. El problema se traslada a determinar cuándo se produce este perjuicio económico que será distinto según se trate de una u otra modalidad delictiva.

a) En el caso de la elusión del pago de cuotas y concepto de recaudación conjunta, debe tenerse en cuenta que el sujeto responsable del pago debe presentar, ineludiblemente, los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario y, en su caso, ingresar las cuotas correspondientes (art. 26.1 TRLGSS/94).

La consumación habrá que referirla en esta modalidad delictiva al momento dentro del cual el sujeto activo puede efectuar el ingreso correspondiente (44), esto es:

— en los supuestos de falta de presentación de los documentos de cotización, la consumación se fija en el instante en que transcurre el plazo reglamentario de ingreso (45), esto es, dentro del mes siguiente al que corresponda su devengo (46) pues la obligación de cotizar nace con la realización del presupuesto de hecho establecido en la ley (en principio, la iniciación de la actividad) y el perjuicio surge desde el momento en que la TGSS incurre en error consecuencia de la conducta omisiva

(41) Como indica SILVA SÁNCHEZ, *Sobre el estado de necesidad*, en *Derecho penal español. Anuario de Derecho penal y Ciencias penales*, 1982, p. 675, en estado de necesidad podrá lesionarse cualquier bien jurídico dado que el artículo no impone limitación alguna.

(42) STS de 11 febrero 1987 y 25 noviembre 1992 (RJ 1239 y 9521).

(43) STS de 31 octubre 1992 (RJ 8629) en relación a un delito contra la Hacienda Pública.

(44) Como afirma RODRÍGUEZ MOURULLO, *ob. cit.*, p. 726, la consumación «hay que referirla, en la elusión del pago de impuestos, al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso, y en el caso de beneficios fiscales, al momento en que se obtiene la aplicación de la ventaja fiscal».

(45) En este sentido, DE VICENTE MARTÍNEZ, *ob. cit.*, p. 262 afirma que «la elusión del pago de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social se producirá, pues, una vez cumplido el plazo reglamentario para efectuar el ingreso que debe acompañar a la autoliquidación, y es en ese instante cuando el delito se entenderá consumado».

(46) Art. 71 RD 1517/1991, de 11 de octubre y art. 71 OM de 8 abril 1992.

del sujeto activo del delito (47); el acta de liquidación de la Inspección de Trabajo posterior no consuma el delito contra la Seguridad Social ya que la cuantía de la defraudación se puede determinar por los Tribunales sin necesidad de una previa liquidación administrativa pues la obligación de cotizar ya ha nacido y es exigible (48); además, debe tenerse en cuenta que la determinación de lo defraudado es competencia de los Tribunales y no de las actas de la Inspección cuyo alcance probatorio debe ser valorado por los órganos judiciales (49).

— en los supuestos de presentación de los documentos de cotización falsos dentro del plazo reglamentario, la consumación se produce con la mera presentación sin necesidad de esperar la finalización del plazo reglamentario de ingreso puesto que desde ese momento se hace incurrir en error a la TGSS en orden a la determinación de la cuantía de las cuotas y, por tanto, al importe de la defraudación.

(47) En relación al delito contra la Hacienda Pública, la STS de 9 febrero 1991 (RJ 5210) declaró que «el delito se consumó por haber transcurrido 20 días de cada vencimiento trimestral del tributo, durante 1985, de acuerdo con el artículo 6.º del Real Decreto 338/85, de 15 de marzo. No es la liquidación lo que consuma el delito. Cuando se presentó la solicitud a Hacienda para que realizase la inspección, julio de 1986, la defraudación ya se había consumado. La solicitud de inspección se produjo seis meses después de interpuesta la querrela».

En contra, la STS de 24 febrero 1993 (RJ 1530) declaró que «la prescripción penal por la que se rige todo delito, es distinta de la prescripción administrativa de la infracción de tal índole. Y esto en dos momentos tan importantes como el del plazo prescriptorio y el del cómputo de dicho plazo. Baste con decir que con arreglo al art. 114, párrafo primero del Código Penal, el término de la prescripción comenzará a correr desde el día en que se hubiere cometido el delito. Pues bien, tal término *a quo*, como ya hemos visto en el examen del motivo anterior, se inicia desde el momento de la liquidación definitiva de la deuda tributaria, momento de la consumación del delito, que no se produce hasta el 30-4-1990».

(48) Al establecer el art. 25 TRLGSS/94 que «las deudas con la Seguridad Social deberán satisfacerse dentro de los plazos reglamentarios establecidos en las normas reguladoras de los distintos recursos objeto de las mismas», se pone de manifiesto que la obligación de cotizar es exigible sin necesidad de acto administrativo alguno que la determine.

(49) La STC 76/1990, de 26 abril, al examinar la eficacia que a las actas y diligencias de la Inspección haya de darse, según el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, en el orden penal, en atención a la presunción constitucional de inocencia, a la luz de la doctrina constitucional sobre este derecho, declaró que «no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del art. 145.3 de la LGT sería inconstitucional... Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie, con respeto a todos los derechos reconocidos por el art. 24 de la Constitución Española».

b) En el caso de disfrute indebido de deducciones, la consumación coincidirá con el momento en que se obtiene la aplicación indebida de la deducción, esto es, normalmente con la presentación de los documentos de cotización en los que el sujeto practique indebidamente la compensación, bonificación, reducción o deducción de la naturaleza que sea (50).

c) En el caso de obtención indebida de la devolución, la consumación se produce con la materialidad del pago de la TGSS consecuencia de la ejecución del derecho a la devolución mediante la expedición de la orden o mandamiento del pago. Hasta este instante el patrimonio de la Seguridad Social no sufre perjuicio económico alguno pues no se ve disminuido con la mera resolución que reconozca el derecho a la devolución.

En cuanto a las formas imperfectas de ejecución, son teóricamente posibles tanto la tentativa como la frustración (art. 3 CP). Ahora bien, dichas formas imperfectas requieren un elemento subjetivo idéntico al del delito consumado por lo que el dolo debe ir dirigido a la producción de un perjuicio a la Seguridad Social que supere los 15.000.000 de pesetas, lo que implica un gran obstáculo para la apreciación de la tentativa y frustración (51).

Cabe el desistimiento en la tentativa en los supuestos en que el sujeto antes de la consumación de la obtención indebida de la devolución no materialice o haga efectivo el cobro de la cantidad, comportamiento que quedaría impune si el desistimiento fuera voluntario y no porque surjan obstáculos que hacen imposible o más difícil la consumación del delito.

VIII. PROBLEMAS CONCURSALES

1. El apartado segundo del artículo 349 bis CP establece las normas que permiten determinar el perjuicio causado a la Seguridad Social

(50) Debe tenerse en cuenta que la presentación de los documentos de cotización en plazo reglamentario permitirá a los sujetos responsables no sólo compensar su crédito por las prestaciones abonadas como consecuencia de su colaboración obligatoria con la Seguridad Social y su deuda por las cuotas debidas en el mismo período (art. 26.2 TRLGSS/94) sino también descontar el importe de las bonificaciones, reducciones u otras deducciones en las cuotas y conceptos de recaudación conjunta (art. 74.1 RD 1517/1991, de 11 de octubre).

(51) Como señala DE VICENTE MARTÍNEZ, *ob. cit.*, pp. 263 y 264: «En aquellos supuestos en los que la actuación de la Inspección de Trabajo, comprobando o investigando la existencia de que o bien el hecho imponible no ha sido declarado o que los datos contenidos en los boletines son inexactos o falsos, descubra la existencia de la deuda antes de finalizar el período voluntario de recaudación, estaremos ante una defraudación no consumada y por tanto en una defraudación punible en grado de tentativa, pero si la Inspección de Trabajo descubre la infracción una vez transcurrido el período voluntario de recaudación, supuesto más normal que el anterior, el delito se entiende consumado, lo que demuestra que el ámbito de las formas imperfectas de ejecución en el delito de elusión del pago de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social es muy reducido».

—y, con ello, la limitación entre el delito y la infracción administrativa: que exceda a 15.000.000 de pesetas— y que afectan a los problemas concursales.

Según este precepto, para la determinación de esa cuantía «se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses».

Si en el período de un año natural —y, por ello, computado de fecha a fecha— no se llega a esa cifra, no cabe acumular lo defraudado en varios años distintos, ni tampoco aplicar la figura del delito continuado, que sólo se aplica caso de existencia varios delitos. Por tanto, se pueden acumular todas las liquidaciones, deducciones y devoluciones correspondientes al mismo año natural.

En el supuesto que un mismo sujeto realice varias defraudaciones a lo largo de distintos años naturales y cada una de ellas sea de cuantía que exceda los 15.000.000 de pesetas, entrará en juego el artículo 69 bis CP y se impondrá la pena señalada en cualquiera de sus grados, para la infracción más grave, que podrá ser acumulada hasta el grado medio de la pena superior.

2. La realización de conductas propias de los artículos 349 y 350 bis CP con la de los delitos contra la Seguridad Social dará lugar a la apreciación de un concurso real de delitos de los artículos 69 y 70 CP (52).

3. Concurso ideal habrá con el delito de alzamiento de bienes que acompañado con el engaño requerido por el art. 349 bis CP lesione los derechos de crédito de la Hacienda Pública y de los acreedores privados (53).

4. Mayor importancia tiene el concurso con los delitos de falsedad (54). Cuando la defraudación a la Seguridad Social se realiza mediante un comportamiento activo, normalmente el sujeto obligado al pago presenta el documento de cotización haciendo constar menos trabajadores en lugar de los que tiene realmente, conteniendo deducciones

(52) A diferencia del delito contra la Hacienda Pública, donde la realización de las conductas de los artículos 349 y 350 bis CP da lugar a un concurso de normas debido a la aplicación del principio de consunción. Así, las STS de 27 diciembre 1990, 31 octubre 1992 y 9 marzo 1993 (RJ 5209, 8629 y 2547) entendieron que si las conductas peligrosas para el bien jurídico tutelado descritas en el art. 350 bis concurren con el delito contra la Hacienda Pública del art. 349 quedan consumidas o absorbidas por éste.

A mi entender, la realización del delito contable no comporta al mismo tiempo, de modo normal o acostumbrado un delito contra la Seguridad Social pues la forma habitual de su comisión no tendrá como actos preparatorios los descritos en el art. 350 bis CP sino determinadas falsedades u omisiones en el Libro Matrícula del Personal que tengan por objeto ocultar o alterar datos relevantes a la Inspección de Trabajo y a la TGSS en orden a determinar el presupuesto de nacimiento de la obligación de cotizar, es decir, la iniciación o existencia de una relación laboral.

(53) Cfr. en relación con el delito contra la Hacienda Pública con BAJO FERNÁNDEZ, *Manual...*, ob. cit., p. 440.

(54) El concurso entre defraudación tributaria y falsedad es estudiado ampliamente por RODRÍGUEZ MOURULLO, ob. cit., pp. 729 y ss.

indebidamente practicadas, ocultando datos que permitan cuantificar exactamente la cuantía de la cuota o, llegado el caso, solicita devoluciones de cuotas con omisión, ocultación o alteración de datos que permitan de forma indebida su obtención. En estos casos nos encontramos ante un delito de falsificación de documento tipificado en el art. 303 CP pues es doctrina jurisprudencial consolidada que los documentos privados que pasan a integrar el contenido de un expediente administrativo, adquieren la cualidad de documentos oficiales (55).

La conexión entre ambos ilícitos penales es evidente pues el delito contra la Seguridad Social contiene, como modo normal y habitual de realización, al delito de falsificación de documento oficial de manera que las falsedades constituyen actos preparatorios en el *iter criminis* de una conducta delictiva posterior.

En definitiva, la relación concursal entre los artículos 303 y 349 bis CP es de normas y no de delitos. Si un empresario realiza el comportamiento que contempla el artículo 303 (altera los boletines de cotización, Libro de Matrícula del Personal o solicitud de devolución) y a continuación defrauda a la Seguridad Social, se da una relación de consunción puesto que difícilmente es imaginable una acción positiva de defraudar sin una previa falsedad. De este modo, las falsedades se ven reflejadas de algún modo en el tipo legal del delito consumado, siempre que su realización no exceda de la habitual dinámica comisiva prevista como normal por el legislador para el delito principal (56).

5. Concurso ideal habrá con el delito contra la libertad y seguridad en el trabajo regulado en el artículo 499 bis CP por tratarse de tipos complementarios pues mediante el delito contra la Seguridad Social se tutela el patrimonio de ésta, mientras que con el artículo 499 bis se protegen los derechos de los trabajadores.

6. Cabe apreciar la posibilidad de concurso de normas (no de delitos) en el supuesto de la apropiación indebida de la cuota obrera. Cuando las cantidades retenidas en concepto de cuota obrera y no ingre-

(55) Cfr. STS de 14 marzo 1984, 20 enero 1986 y 3 julio 1991 (RJ 1820, 155 y 5517).

El Tribunal Supremo ha considerado documentos oficiales: parte de afiliación o alta a la Seguridad Social (STS de 29 enero 1992; RJ 577); boletines de cotización de la Seguridad Social (STS de 5 marzo, 2 julio y 8 octubre 1992; RJ 1735, 5926 y 7950); matrices de los recibos de cotización de la TGSS (STS de 20 marzo 1992; RJ 2373); cartilla de la Seguridad Social (STS de 11 marzo 1993; RJ 2150); y Libro de Matrícula de personal de la empresa (STS de 2 julio 1993; RJ 5690).

(56) Como señala GARCÍA ALBERO, R., «*Non bis in idem*» *Material y Concurso de Leyes Penales*, Barcelona, 1995, p. 391, la lesión representada por el tipo consumido «está siempre delimitada cuantitativamente, en el sentido de que sólo aquellas infracciones que se muestran “normales” en producción del delito principal deben ser absorbidas... El “excedente” en la lesión habrá de concurrir con el delito principal».

En efecto, las falsedades en los boletines de cotización resultan ser el medio indispensable o, al menos, un medio habitual para la realización del delito contra la Seguridad Social; por el contrario, el comportamiento típico del delito contable excede de la habitual dinámica comisiva prevista por el legislador en este delito al no constituir un acto preparatorio del mismo.

sadas exceda de 15.000.000 de pesetas, estaremos en presencia de un concurso material de normas penales pues este mismo hecho puede ser calificado con arreglo a los artículos 349 bis y 535 CP (57).

Al no ser aplicable el principio de especialidad entre ambos preceptos por no existir una relación de género a especie dado que los comportamientos típicos son distintos, el concurso debe ser resuelto de acuerdo con el artículo 68 CP. En principio, los hechos deben ser calificados de acuerdo con el artículo 349 bis por ser el precepto que tiene señaladas mayores sanciones.

IX. PENALIDAD

Dada la remisión que el artículo 349 bis CP hace a las penas previstas para el delito contra la Hacienda Pública recogido en el artículo 349 CP, la pena básica será la de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía correspondiente a la cuota defraudada o a la devolución indebidamente obtenida.

Junto a la pena básica, el artículo 349 bis recoge circunstancias configuradoras de tipos cualificados, esto es, circunstancias previstas de forma específica para este delito con la finalidad de determinar la gravedad de lo injusto o culpabilidad (58).

Estas circunstancias del delito dan lugar a tipos cualificados en relación al tipo básico. Por ello, los tipos cualificados requieren todos los

(57) Nada de esto sucede en relación a los delitos contra la Hacienda Pública, pues la Ley Orgánica 6/1995 ha introducido como novedad la regulación expresa en el artículo 349 CP de la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener como elemento integrante del tipo delictivo.

La precedente redacción del precepto planteó el problema concursal de los artículos 349 y 535 CP en el supuesto de la falta de ingreso de las retenciones practicadas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La solución mediante el concurso de normas la encontramos en BAJO FERNÁNDEZ, *Manual, op. cit.*, p. 441 y MARTÍNEZ IZQUIERDO, *El delito fiscal* (Con Legislación y Jurisprudencia), Madrid, 1989, p. 57. La calificación como delito de apropiación indebida de la conducta del empresario que se apropia de cantidades retenidas a cuenta del IRPF la encontramos en las STS de 25 de septiembre 1990 y 3 diciembre 1991 (RJ 7238 y 8964).

(58) Como afirma BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, 1989, p. 361, «las circunstancias tienen, pues, por objeto una mayor precisión del injusto, es decir, están dirigidas a una mejor consideración graduacional de las valoraciones que lo componen e, igualmente, en relación al sujeto responsable, se trata de una mejor graduación de su responsabilidad, sobre la base de determinar las circunstancias que han influido en su conciencia y en sus estados motivacionales».

Así, la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995 dice textualmente: «Especial relevancia adquiere, en el contexto de la lucha contra el fraude fiscal y contra la Seguridad Social, la creación en ambas figuras delictivas de tipos cualificados por la concurrencia de circunstancias que denotan una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos constitutivos del delito o que revisten especial voluntad de defraudar por el importe de lo defraudado o por la existencia de una estructura organizativa de fraude».

elementos esenciales del tipo básico y, además, contienen un elemento agravatorio específico del delito contra la Seguridad Social.

Con estas precisiones, el artículo 349 bis dispone la aplicación de las penas del tipo básico en su grado máximo cuando la defraudación se comiere 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.

El tipo cualificado por la «utilización de persona o personas interpuestas» requiere la creación de un empresario falso o aparente entre la Seguridad Social y el empresario real, sin que aquél tenga una mínima organización productiva que le permita el desarrollo de su actividad empresarial (59). Nos encontramos ante la figura de la interposición (60) en la que hay un sujeto interpuesto (titular aparente de la deuda con la Seguridad Social), otro oculto (titular real o verdadero obligado) y la TGSS como sujeto acreedor del importe de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta. En definitiva, se crea un sujeto artificial que impide conocer al verdadero obligado con la finalidad de defraudar a la TGSS y, en la mayoría de los casos, situándose aquél como una persona insolvente. La creación del sujeto aparente con intención de defraudar a la Seguridad Social podrá realizarse mediante una transmisión de la empresa al amparo del artículo 44 ET a un nuevo empresario insolvente (61).

El tipo agravado por la «especial trascendencia y gravedad de la defraudación» constituye un elemento normativo cuyo sentido está delimitado legalmente por los añadidos que recoge el precepto. Estos criterios legales de concreción son:

a) Importe de lo defraudado.—El legislador establece un criterio valorativo para agravar la pena en el delito contra la Seguridad Social, pero cuyo alcance o límites se deja de precisar a fin de que sea concretado judicialmente para cada caso concreto, ejerciendo una labor integradora que permita la mejor actualización y operatividad del tipo (62).

(59) Sobre el tema, vid. MARTÍN VALVERDE, *Interposición y mediación en el contrato de trabajo*, Revista de Política Social, núm. 91, 1971, pp. 17 y ss.

(60) Como señala GARCÍA MURCIA, J., *El trabajo en contratas y la cesión de mano de obra en el Estatuto de los Trabajadores*, Revista de Política Social, núm. 130, p. 68: «Esta interposición puede producirse porque se celebra un negocio por un titular aparente con otra persona y se oculta al titular real, o porque el titular real cede su posición jurídica a otra persona, pero sigue apareciendo como tal, o que, en fin, el titular real ceda su posición jurídica para que otro aparezca en ella».

(61) Por ejemplo, la constitución de una sociedad mercantil filial sin capital efectivo alguno, la simulación de un arrendamiento de industria o compraventa, etc. Vid. los supuestos que cita MONEREO PÉREZ, J.L., *Las relaciones de trabajo en la transmisión de la empresa*, Madrid, 1987, pp. 556-558.

(62) De manera similar, en el delito de estafa la «especial gravedad» se determina atendiendo al «valor de la defraudación» (artículo 529.7 CP).

La especial trascendencia y gravedad del tipo cualificado en atención al «importe de la defraudación» debe determinarse mediante un criterio mixto o intermedio (63) que tenga en cuenta no sólo criterios objetivos —valor cuantitativo u objetivo de la defraudación (64)— sino también criterios subjetivos que revelen la especial incidencia de la defraudación para evaluar globalmente la «especial trascendencia y gravedad» del perjuicio económico causado al patrimonio de la Seguridad Social y, en particular, atendiendo «a las realidades socioeconómicas del momento (depreciación de signo monetario, naturaleza de los bienes defraudados y demás relaciones) (65)».

b) Existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.—Este tipo agravado encuentra su razón de ser en la modalidad de comisión, es decir, en el medio empleado para defraudar. La circunstancia específica de agravación requiere la presencia de un grupo de sociedades concebido como «aquella forma de unión de empresas en la que, sin perjuicio del mantenimiento de la personalidad jurídica de las sociedades integradas en él, quedan todas ellas sometidas a una dirección económica única ejercitada por la sociedad dominante del mismo (66)».

La presencia de un grupo de empresas supone: de un lado, la existencia de una «estructura organizativa» por cuanto que el grupo representa una nueva forma empresarial en el que las sociedades que lo integran actúan

(63) Sobre el criterio mixto o intermedio para determinar el «valor de la defraudación» en el delito de estafa, vid. PÉREZ ALONSO, E., *Teoría General de las circunstancias: especial consideración de las agravantes «indeterminadas» en los delitos contra la propiedad y el patrimonio*, Madrid, 1995, pp. 445-448.

(64) El criterio cuantitativo deberá determinarse en atención a la fecha en que acaecieron los hechos delictivos. Así, en relación al delito de estafa, la STS de 5 mayo 1992 (RJ 3707) declaró que «un parámetro importante que se debe tener en cuenta por los Tribunales a la hora de ponderación de las circunstancias agravantes lo constituye la fecha en que se ha cometido la infracción ya que el importe de una determinada infracción es un valor relativo que hay que medir en relación con los indicadores económicos que establecen la capacidad adquisitiva del dinero en unas circunstancias determinadas...».

(65) STS de 24 febrero 1989 (RJ 1657).

(66) EMBID IRUJO, J.M., *Caracterización jurídica del grupo de sociedades y su significado en Derecho del Trabajo*, Relaciones Laborales, 1985, tomo I, p. 567.

La bibliografía de los grupos de sociedades es abundante en el Derecho del Trabajo, vid. CAMPS RUIZ, L.M., a) *Tratamiento laboral de los grupos de sociedades*, Actualidad Laboral, núms. 34 y 35, 1990, pp. 401 y ss., y b) *La problemática jurídico-laboral de los grupos de sociedades*, Madrid, 1986; GONZÁLEZ BIEDMA, E., *La responsabilidad de los grupos de empresarios a efectos laborales*, Relaciones Laborales, 1989, tomo II, pp. 213 y ss.; MARTÍNEZ BARROSO, M.R., *Análisis jurídico-laboral de los grupos de empresas*, Revista Española de Derecho del Trabajo, núm. 62, 1993, pp. 915 y ss.; MONEREO PÉREZ, J.L., *Aspectos laborales de los grupos de empresas*, Revista Española de Derecho del Trabajo, núm. 21, 1985, pp. 83 y ss.; ORTIZ LALLANA, M.^a C., *Los grupos de empresa: determinación del empresario responsable*, Actualidad Laboral, núms. 39 y 40, 1985, pp. 1945 y ss; VÁZQUEZ MATEO, F., *Grupo de empresas y derecho individual del trabajo. Introducción al Derecho de Trabajo de la Concentración*, Documentación Laboral, núm. 16, 1985, pp. 117 y ss.

con arreglo a criterios de subordinación en el que se manifiesta una unidad de dirección económica; de otro, la presencia de una «pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social» pues es característico del grupo que las sociedades que lo integran sean independientes, jurídicamente lo que se logra mediante la personalidad jurídica de cada una de ellas (67), con lo que pueden existir una multiplicidad de sujetos obligados frente a la Seguridad Social.

Además, el artículo 349 CP establece la imposición al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

Por último, la sentencia condenatoria deberá contener la responsabilidad civil derivada del delito cometido, pues de lo contrario la materialidad objetiva de la condena quedaría sin respuesta adecuada, produciéndose un enriquecimiento injusto por parte del empresario culpable (68).

X. EXCLUSIÓN DE LA PENA

El apartado tercero del art. 349 bis excluye la responsabilidad penal del que regularice su situación ante la Seguridad Social. Esta exclusión pone de manifiesto que el bien jurídico protegido directa e inmediatamente es el patrimonio de la Seguridad Social pues con la regularización se logra reponer la disminución patrimonial experimentada con la conducta delictiva.

Se trata de una causa de exclusión o exención de la pena que determina una excusa absolutoria, esto es, el legislador por razones de políti-

(67) Precisamente el artículo 99.3 TRLGSS/94 considera empresario «a toda persona natural o jurídica, pública o privada, por cuya cuenta trabajen las personas incluidas en el artículo 97», lo que significa que cada empresa integrante del grupo tendrá el carácter de empresario a los efectos de la Seguridad Social y, por tanto, de sujeto acreedor u obligado con la TGSS.

(68) La STS de 3 diciembre 1991 (RJ 8964) en relación con cantidades retenidas a trabajadores a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afirmó que la responsabilidad civil «es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los arts. 19, 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo comporta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio *non bis in idem*, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título —judicial— para hacer efectiva la deuda tributaria».

También en relación efectiva al delito contra la Hacienda Pública, la STS de 9 febrero 1991 (RJ 5210) declaró: «El delito se consumó... lo que lleva aparejada responsabilidad civil (artículos 19, 101 y 104 del Código Penal), la que corresponde al procesado, Presidente del Consejo de Administración y Consejero-Delegado de Bodegas Lan S.A. desde 28 de febrero de 1985, de acuerdo con doctrina de esta Sala —SS. de 28 de mayo y 29 de junio de 1985 (RJ 3087)—».

ca criminal exime de pena al sujeto activo de un acto típicamente penal, antijurídico y culpable (69).

La redacción del apartado tercero excluye de responsabilidad penal solamente a la persona «que regularice su situación» lo que debemos entenderlo como un *numerus clausus* y que, por lo tanto, no cabe extender su aplicación a personas distintas ni a supuestos diversos de los contemplados por el precepto. En consecuencia, las demás personas que hayan podido intervenir en el delito (coautores o partícipes) no quedan exentas de responsabilidad penal (70).

Los términos del precepto conducen, además, a soluciones improcedentes que, en principio, no parecen haber sido queridas por el legislador. En efecto, el artículo 349 bis se refiere sólo al supuesto de que sea el propio sujeto activo el que regularice su situación ante la Seguridad Social, no siendo relevante a efectos penales cuando esta conducta es realizada por un tercero y ello a pesar de la eficacia liberatoria del pago de las cuotas y demás conceptos de recaudación conjunta efectuado por cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el deudor (71).

La exención de la responsabilidad penal sólo juega cuando la regularización se produzca antes de uno de estos dos momentos temporales:

— La notificación de la iniciación de la actuación de la Inspección de Trabajo dirigida a la determinación de la deuda lo que supone la necesaria presencia de un acta de liquidación de cuotas (72) y, además, que sea debidamente notificada.

— La interposición de querrela o denuncia contra el sujeto activo dirigida por el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social (73).

(69) Se extiende a los delitos contra la Seguridad Social la excusa absolutoria de «autodelación» prevista para los delitos fiscales por el sistema alemán, en la Ordenanza Tributaria, parágrafo 371. Cfr. en los delitos contra la Hacienda Pública con GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios*, en Derecho Penal, Madrid, 1990, p. 109; HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, Madrid, 1993, pp. 161-163; y PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986, pp. 174-175.

(70) Así parece desprenderse de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995 al afirmar: «Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro Primero de este Código».

(71) Artículo 14.3 RD 1517/1991, de 11 de octubre.

(72) A nivel legal, las actas de liquidación de cuotas están reguladas en el art. 31 TRLGSS/94, redactado conforme el art. 29.Siete de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre.

(73) El artículo 447.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en la redacción dada por el artículo decimoséptimo de la Ley Orgánica 16/1994, de 8 de noviembre, establece: «La representación y defensa de las Entidades Gestoras y de la Tesorería General de la Seguridad Social corresponderá a los Letrados de la Administración de la Seguridad Social, sin perjuicio de que, en ambos casos, y de acuerdo con lo que reglamentariamente se determine, puedan ser encomendadas a abogado colegiado especialmente designado al efecto».

La exención de responsabilidad penal alcanza a dicho sujeto —excluyéndose, por tanto, a los que hayan intervenido de cualquier forma en la comisión de los hechos delictivos como coautores o partícipes— por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.