Aspectos diferenciadores del delito de fraude de cotizaciones a la seguridad social respecto del delito fiscal: en cada elemento del tipo y en la excusa absolutoria

Inocencio Lafuente Arruebo

Letrado jefe de la Asesoría Jurídica de la Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social en Zaragoza.

1.- INTRODUCCIÓN.

Es propósito de esta colaboración la observación del camino recorrido por el delito de fraude de cotizaciones desde su nacimiento, de su trayectoria, muy de la mano con el delito fiscal, y de la forma en que gradualmente ha ido construyendo su autonomía científica a base de decantar características propias.

Sin lugar a dudas, los elementos descriptivos en uno y otro, como "acción", "omisión", "elusión" "defraudar", "tributos/cuotas y conceptos de recaudación conjunta", "retenciones, deducciones" dotan a ambos tipos de gran homogeneidad, como también la regularización o las circunstancias de bloqueo sintonizan en ambos tipos penales. A semejanza del delito fiscal, el bien jurídico protegido le viene dado por su función de allegar los recursos necesarios para sostener el régimen público de seguridad social, que la CE, en su art. 41, encomienda a los poderes públicos.

Por ello, resulta del todo lógico que las primeras Sentencias dictadas en el fraude de cotizaciones se refiriesen a ellos como delitos paralelos o dotados de intensos trazos de homogeneidad y que la Jurisprudencia se alimentase de la doctrina del delito fiscal, en el que inequívocamente se mira para construir sus primeras resoluciones (STS de 19 de noviembre de 2004 RJ, 2004 7654). Con este discurrir paralelo, fue una constante la remisión a los comentarios doctrinales y citas de Jurisprudencia sobre el artículo 305 del Código Penal en aquellos aspectos del delito contra la Seguridad Social en los que no existían pronunciamientos jurisprudenciales, como por ejemplo, la excusa absolutoria, los elementos subjetivos o la determinación de la cuota defraudada por el tribunal penal.

Volviendo a los mismos inicios, cuando por LO 10/1995, de 23 de noviembre se tipifica el delito contra la seguridad social,

así llamado, su aplicabilidad suscitó no poca dudas en cuanto a la corrección dogmática de su redacción y hasta en la posibilidad de su comisión. El punto de inflexión de esta deficiente configuración del tipo lo puso de manifiesto la STS de 27 de octubre de 2009 (ponente Don Antonio del Moral), momento álgido y verdadera piedra del toque de la necesidad de la reforma que culminó de manera rotunda en 2013, por LO 7/2012, de 27 de diciembre (en vigor el 17 de enero de 2013).

Muy examinados ya los elementos objetivos y subjetivos del tipo en estos últimos trece años, y la condición objetiva de punibilidad, el interés de este breve estudio, como ya se ha anunciado, pivota en algunos rasgos bien demostrativos de la mayoría de edad de este tipo delictivo y de su autonomía dogmática respecto del delito fiscal (Art. 305 del Código Penal) con el que la Jurisprudencia observa frecuentemente "intensos trazos de homogeneidad".

Así, resulta cada vez menos acuciante esta remisión, habida cuenta de las cerca de 20 sentencias condenatorias dictadas por el Tribunal Supremo en nuestro delito específico, algunas y muy relevantes por la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, y las incontables de los Juzgados de lo Penal, de las Audiencias Provinciales y de las Salas de lo Penal de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas dictadas en apelación. También las Sentencias desfavorables, por contraposición, dotan al delito especial de perfil propio.

2. Paralelismo en las leyes penales

Lo cierto es que, de entrada, comparten ubicación en el Libro II, el TITULO XIV del Código Penal vigente, que lleva por rúbrica "De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", que comprenden el art. 305 y 307 y 307 bis y se nutren de terminología penal evocadora de los mismos orígenes y finalidad.

De esta forma se abandona la tendencia legislativa de compaginar en una misma categoría de créditos de derecho público las distintas normas que blindan los respectivos, y muy similares, bienes jurídicos protegidos, como pudiera suceder en el fraude de prestaciones art. 307 ter, o en la frustración de la ejecución, ex art. 257 del CP. No es esta la solución por la que se opta en el delito de fraude de cotizaciones y delito fiscal, en que cuentan con tipos penales separados, aunque paralelos (305 y 307 y 307 bis del CP).

3.Paralelismo en la Jurisprudencia, y su evolución

He comenzado destacando que el Tribunal Supremo, en los primeros compases de vigencia del delito contra la Seguridad Social, consideró apropiado inspirarse en su propia Jurisprudencia sobre el delito fiscal a la hora de entender el perfil igualador buscado por el legislador en uno y otro delito a la vista de las semejanzas en su tipificación, que las hay y muy numerosas e importantes.

Sí se hace constante énfasis en toda su

evolución en el elemento subjetivo de lo injusto, el dolo, el ánimo de defraudar a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social, y en los elementos objetivos, las conductas activas y omisivas, o en la condición objetiva de punibilidad si bien con distintas cuantías, o, en fin, en el muy acertado inciso introducido por LO 7/2012, de 27 de diciembre, con idéntica redacción, con la sola referencia en el caso de del delito fiscal a "declaraciones o autoliquidaciones"

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

II. EN CADA ELEMENTO DEL TIPO

1. El bien jurídico protegido

A semejanza del sostenimiento de los gastos públicos (Art. 31 de la CE) que ampara el delito fiscal, también el bien jurídico protegido por el delito contra la seguridad social le viene dada por su función de allegar recursos necesarios para sostener el régimen público de seguridad social, el sistema de pensiones, en suma, que la CE, en su art. 41, encomienda a los poderes públicos.

2. Las modalidades comisivas

Los elementos descriptivos "Acción, omisión ", "elusión", "defraudar", "tributos/cuotas y conceptos de recaudación conjunta" así como "retenciones, deducciones", dotan a ambos tipos de gran homogeneidad, como también la regularización o las circunstancias de bloqueo sintonizan.

Las letras b y c de ambos preceptos tipificadores del subtipo agravado contienen igual redacción en torno a la comisión en el seno de grupo u organización criminal, y la utilización de personas interpuestas. En la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

La experiencia evidencia poca utilidad el apartado c) en el delito contra la seguridad social pues, directamente, su redacción es trasunto de la terminología hacendística en torno a los paraísos fiscales y territorios de nula tributación. No obstante, aun sirviendo para calificar el tipo agravado sí hemos visto gran utilidad del último inciso del apartado de la interposición de personas físicas o jurídicas que "dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito". Si bien "nuestra" jurisprudencia es reticente en apreciar en "nuestras" sucesiones de empresas y grupos de empresa la suficiente complejidad para integrar la circunstancia b y c del subtipo, sí evidencia la consideración de maniobra de ocultación preeminente que sirve para calificar el fraude de cotizaciones, precisamente mediante la utilización de estos grupos patológicos o mediante la sucesión de empresa, dejando unas inactivas y creando otras. Es más, la

práctica nos ilustra sobre que esta es la circunstancia más concluyente del ánimo defraudatorio para la Jurisprudencia.

3.El coincidente elemento subjetivo

La constante es que no basta el mero hecho de no pagar para considerar cometido tanto uno como otro delito, sino que es necesario el elemento subjetivo que luego veremos centrado en las maniobras de ocultación para dificultar la labor inspectora y recaudadora de la Hacienda Pública o de la Tesorería General de la Seguridad Social. Es pertinente aquí la remisión al amplísimo elenco de indicios de fraude muy sintetizados por la Jurisprudencia desde la STS 657/2017, de 5 de octubre, primera con aplicación de la reforma de 2013, que declara algunos elementos de donde se puede deducir la defraudación, y que se van concretando y afinando en posteriores. Como elementos de los que se puede deducir la defraudación, a título de ejemplo, (a) altas y bajas sistemáticas de trabajadores que se trasvasan entre las empresas del grupo; b) diversificación artificial de actividades entre las empresas; c) confusión patrimonial y sucesión entre grupos patrimoniales; d) incumplimiento sistemático de los requerimientos de la ITSS para presentación documentación empresarial). (STS (Sala II) 47/2023, de 2 de febrero). Abundando en la descripción de los elementos indiciarios del fraude a la Seguridad Social, la ineficacia de los expedientes de recaudación por las dificultades que tuvo la Inspección para identificar al deudor, que la empresa operaba con pagos en metálico, que no realizó gestión alguna tendente a la regularización y que la acción se desarrolló a lo largo de un periodo de tiempo muy prolongado. (STS (Sala II) 71/2024, de 25 de enero). Los supuestos de entramado societario con sucesión de empresas que no pagan cuotas, generan nuevas deudas y frustran expedientes de apremio para cobro deudas (la actividad empresarial siempre es la misma, prestada por los mismos trabajadores, mismo inmovilizado y misma clientela), (STS (Sala II) 47/2023, de 2 de febrero).Sucesión de empresas: Esa sucesión de empresas ha sido el instrumento mediante el cual el acusado conseguía eludir que la Seguridad Social pudiera cobrar las deudas de la empresa anterior desde el momento en que era dada de baja al tiempo que continuaba la actividad de aquella a través de la recién creada, sobre la que no pesaba carga alguna (STS (Sala II) 121/2023, de 23 de febrero).La prueba practicada revela que no nos hallamos sólo ante un impago deliberado y contumaz de las cotizaciones, sino que, además, concurre el elemento de defraudación que el tipo penal requiere (STS (Sala II) 464/2025, de 22 de mayo).Mantener en constante estado de iliquidez todas las empresas y actividades para que por parte de la Tesorería General de la Seguridad Social no se puedan hacer efectivos los importes que se les reclaman en los expedientes de apremio (STS (Sala II) 677/2025, de 11 de julio).

4.Las respectivas condiciones objetivas de punibilidad

Es la trasposición del delito fiscal a los ingresos que percibe la Seguridad Social de lo que pagan los empresarios por cuota obrera, cuota empresarial y lo que esta norma penal llama conceptos de

recaudación conjunta: primas por accidente de trabajo y enfermedad profesional, aportación al Fondo de Garantía Salarial y cuotas para formación profesional y desempleo. Se integra por el importe de la partida no ingresada, la devolución indebidamente recibida o de la deducción indebida aplicada, sin que estas resulten engrosadas por los posibles intereses y recargos STS 477/2022, de 18 de mayo, y, poco después, la STS, del pleno, 551/2022, de 2 de junio.

La cuantía defraudada en uno y otro delito difieren, cincuenta mil euros mínimos en el delito SS, y ciento veinte mil en el delito fiscal, y también el periodo a considerar de cuatro años naturales o un año natural. También el tipo agravado en uno y otro difieren en la cuantía, ciento veinte mil euros o seiscientos mil, elevando la pena, en ambos casos, de dos a seis años.

Para uno y otro delito, desde antiguo, la jurisprudencia ha considerado que el delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencian en principio en la acción del infractor sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción.

El tipo básico y el tipo agravado en el delito contra la seguridad social (307 y 307 bis, respectivamente) ofrecen, especialmente el último, alguna complejidad en su aplicación, como se ha dicho y que deriva de un excesivo apego del legislador al regular tipos que presentan realidades no del todo coincidentes.

Sin embargo, no presenta complejidad el apartado a) de la suma defraudada 120.000



€, en igual periodo, pero sí las otras dos letras del tipo agravado, que, la verdad sea dicha, ha ofrecido escasas muestras de aplicación, quizá también por el distinto perfil del empresario defraudador en uno y otro. Tampoco las resonancias a paraísos, fiscales y territorios de nula tributación resultan muy familiares en el entorno del delito contra el patrimonio de la Seguridad Social.

LOS RECARGOS E INTERESES

Hace escasas fechas el Tribunal Supremo ha resuelto de manera definitiva la cuestión de su NO cómputo. Ello ahorrará esfuerzos argumentales y dudas enquistadas en los distintos ámbitos con competencias en la lucha contra el fraude y en la persecución de este delito especial. Me refiero a la STS de 4 de diciembre de 2024, en Rec núm.: 2396/2022 Sentencia núm. 1115/2024,

Nada más cabe añadir sino agradecer este necesario ejercicio de clarificación, que además es coincidente con el criterio tradicional en el delito fiscal.

EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS O PERIODOS IMPOSITIVOS.

Conforme a la STS n.º 551, de 02/06/2022 (Pleno) que señala no solo como dies a quo para el cómputo el del mes de la primera defraudación se computa de fecha a fecha, y no de 1 de enero a 31 de diciembre. Sino además resuelve la cuestión de que no es necesario esperar cuatro años para ejercer la acción penal: basta con que se alcancen los cincuenta mil euros dentro de ese período.

El punto 5 del art. 305 CP contiene una norma muy sabia al diversificar las deudas fiscales vinculadas a delito de aquellas que no lo están, acertada previsión que se echa en falta en el delito paralelo contra la seguridad social, y que se habrá de colmar a falta de precisión legal a base de las estrategias procesales del letrado director del procedimiento que cuando obtenga la certificación de deuda a través de la herramienta MICROSTRATEGY adoptará una labor proactiva, configurando una suerte de requisito de perseguibilidad.

III. LA REGULARIZACIÓN Y LAS CIRCUNSTANCIAS DE BLOQUEO.

Ambos preceptos exigen "completo reconocimiento y pago" y que este se dé antes de las determinadas circunstancias de bloqueo, intervención de los Inspectores de Hacienda o de la Seguridad Social, denuncia o querella por los representantes legales de unas u otras administraciones de la seguridad social, AEAT, autonómica o local o foral, o el Ministerio fiscal o actuaciones cualificadas del Juez de instrucción.

Siendo la naturaleza jurídica de la regularización como excusa absolutoria, a diferencia de la causa de anulación de la pena o con la condición negativa del tipo, habida cuenta de que la excusa absolutoria queda reservada al momento del nacimiento de la punibilidad, y no a un momento posterior celebrado el juicio penal. No forma parte del tipo penal ni altera las reglas en materia de consumación del delito contra la seguridad social según la doctrina mayoritaria y la E de M. Por todas, posterior a la reforma operada LO 7/2012, la Sala de lo Contencioso-Administrativo en las

STS 1822/2017, de 27 de noviembre, que avalan la naturaleza de excusa absolutoria de la regularización tributaria, a tenor del art. 305 CP y 307 del CP y de lo manifestado en la propia E de M LO 7/2012. En las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al ius puniendi respecto del delito principal y sus instrumentales, correspondiendo a la jurisdicción penal la decisión acerca de la concurrencia, en su caso, de los requisitos penalmente exigibles para la apreciación de las excusas absolutorias. En esta dirección, la AEAT cuenta desde el año 2020 con un mecanismo de regularización que resulta de la conjunción del art. 305 4 del CP y 258 de LGT, a través de los modelos 770 y 771.

