



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

**CELSO RODRÍGUEZ PADRÓN, SECRETARIO GENERAL DEL
CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL,**

**CERTIFICO: QUE EL PLENO DEL CONSEJO GENERAL DEL PODER
JUDICIAL, EN SU REUNIÓN DEL DÍA DE LA FECHA, HA
APROBADO EL INFORME AL ANTEPROYECTO DE LEY ORGÁNICA
POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY ORGÁNICA 10/1995, DE 23 DE
NOVIEMBRE, DEL CÓDIGO PENAL, SIENDO DEL SIGUIENTE
TENOR LITERAL:**

I

ANTECEDENTES.

En fecha de 23 de mayo de 2012 ha tenido entrada en el Registro del Consejo General del Poder Judicial (en adelante CGPJ) el texto del Anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. La ponencia del presente informe fue asignada al Excmo. Sr. Vocal D. Claro José Fernández Carnicero y, en la reunión del día 18 de junio del 2012, la Comisión de Estudios e Informes aprobó el informe, acordando su remisión al Pleno del CGPJ.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

II

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA FUNCIÓN CONSULTIVA DEL CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL.

La función consultiva del CGPJ a que se refiere el artículo 108 de la Ley Orgánica del Poder Judicial tiene por objeto los anteproyectos de leyes y disposiciones generales del Estado y de las Comunidades Autónomas que afecten, total o parcialmente, entre otras materias expresadas en el citado precepto legal, a *“normas procesales o que afecten a aspectos jurídico-constitucionales de la tutela ante los Tribunales ordinarios del ejercicio de derechos fundamentales y cualesquiera otras que afecten a la constitución, organización, funcionamiento y gobierno de los Juzgados y Tribunales”*.

No obstante la aludida limitación material de la potestad de informe, la función consultiva de este órgano constitucional ha sido entendida en términos amplios. Así, el CGPJ ha venido delimitando el ámbito de su potestad de informe partiendo de la distinción entre un ámbito estricto, que coincide en términos literales con el ámbito material definido en el citado artículo 108.1.e) de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y un ámbito ampliado, que deriva de la posición de este Consejo como órgano constitucional de gobierno del Poder Judicial. Dentro del primer ámbito, el informe que debe emitirse se habrá de referir, de manera principal, a las materias previstas en el precepto citado, eludiendo, con carácter general, al menos, la formulación de



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

consideraciones relativas al contenido del Anteproyecto en todas las cuestiones no incluidas en el citado artículo 108 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

En cuanto al ámbito ampliado, el CGPJ se reserva la facultad de expresar su parecer también sobre los aspectos del Anteproyecto que afecten a derechos y libertades fundamentales, en razón de la posición prevalente y de la eficacia inmediata de que gozan por disposición expresa del artículo 53 de la Constitución. En este punto debe partirse especialmente de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, en su condición de intérprete supremo de la Constitución, cuyas resoluciones dictadas en todo tipo de procesos constituyen la fuente directa de interpretación de los preceptos y principios constitucionales, vinculando a todos los jueces y tribunales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Además de lo anterior, con arreglo al principio de colaboración entre los órganos constitucionales, el CGPJ ha venido indicando la oportunidad de efectuar en sus informes otras consideraciones, relativas, en particular, a cuestiones de técnica legislativa o de orden terminológico, con el fin de contribuir a mejorar la corrección de los textos normativos y, por consiguiente, a su efectiva aplicabilidad en los procesos judiciales, por cuanto son los órganos jurisdiccionales quienes, en última instancia, habrán de aplicar posteriormente las normas sometidas a informe de este Consejo, una vez aprobadas por el órgano competente.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

En el presente caso, el título que atrae la competencia para informar del Consejo se reconoce en la letra f) del artículo 108.1 LOPJ, dada la naturaleza penal de la reforma que se pretende llevar a cabo.

III ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL ANTEPROYECTO.

El Anteproyecto objeto de informe contiene una Exposición de Motivos y un Artículo único relativo a la modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante Código Penal). El citado Artículo Único se subdivide en trece subapartados cuyo contenido es el siguiente: los apartados uno, tres, cuatro, siete, ocho, nueve, diez, doce y trece modifican, respectivamente los artículos 305, 306, 307, 308, 310 bis, 311, 398, 627 y 628 , todos del Código Penal; los apartados dos, cinco, seis y once añaden al referido Código los artículos 305 bis, 307 bis, 307 ter y 433 bis y, finalmente, una Disposición derogatoria única que afecta al artículo 309 del Código Penal y a cuantas disposiciones se opongan a lo previsto en el Anteproyecto, así como una Disposición Única referida a la entrada en vigor.

Junto al texto del Anteproyecto se adjunta una Memoria de Impacto Normativo (en adelante MIN), en cuyo apartado primero se abordan los diferentes aspectos relativos a la oportunidad de la reforma; en el apartado segundo se verifica un análisis jurídico sobre el contenido del Anteproyecto y se describe la tramitación a seguir. En el apartado



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

tercero se analiza la adecuación al orden de distribución de competencias y, por último, en el apartado IV se contempla el impacto económico y presupuestario de la medida proyectada.

IV

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL ANTEPROYECTO.

Varias son las novedades que incorpora el Anteproyecto, las cuales serán objeto de detallado análisis en el siguiente apartado de este informe. En este ordinal nos limitaremos a destacar los puntos más importantes de la proyectada reforma que, esencialmente, se circunscribe a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, aunque también afecta a los delitos contra los trabajadores, de las falsedades documentales y contra la Administración pública.

En lo que atañe a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, las innovaciones más salientes afectan a la regularización, cuya ausencia pasa a ser considerada como un elemento integrante del tipo, y la posibilidad de continuar sustanciando el procedimiento administrativo para la liquidación de la deuda y el cobro de la misma, no obstante la tramitación paralela del procedimiento penal. Ambas medidas serán objeto de un profuso estudio con la finalidad de columbrar su trascendencia real y la problemática que suscitan. También merece destacarse la creación de sendos tipos agravados, en los que se describen los comportamientos que lesionan



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

en mayor medida el bien jurídico protegido y para los cuales se prevé un incremento de las penas privativas de libertad y de derechos, lo que a su vez conlleva un incremento del plazo de prescripción. También debe destacarse la introducción de una atenuante cualificada, cuya aplicación procederá cuando se materialice la reparación extemporánea del perjuicio causado o la colaboración activa en pos del esclarecimiento del delito o la identificación de los partícipes

En el ámbito propio de los delitos contra la Hacienda Pública se establece una regla especial, que posibilitará una mayor celeridad en la persecución del delito cuando éste se cometa por grupo u organización criminal o, en su caso, a través de entidades sin actividad económica real. Respecto del delito contra la Seguridad Social se lleva a cabo una degradación de la “summa delicti” – cuantía superior a 50.000 euros para el tipo básico y 120.000 euros para el tipo agravado- y se establece una regla propia para el cálculo de la defraudación, basada en la acumulación de las cuantías impagadas y no prescritas. Por último, también se abordará, en relación con el delito contra la Seguridad Social, el alcance de la previsión relativa a que presentación de los documentos de cotización no impedirá la comisión del delito previsto en el artículo 307 del Código Penal.

También será objeto de análisis el nuevo delito del fraude de prestaciones del sistema de Seguridad Social, introducido para sancionar conductas que con la legislación vigente quedan extramuros del Derecho Penal, al no alcanzar la cuantía de los 120.000 euros



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

prevista para el fraude de subvenciones. También el delito de fraude de subvenciones previsto en el artículo 308 ha sido modificado, siendo particularmente relevante la redefinición del tipo, en lo relativo al desvío de los fondos públicos a finalidades distintas de las tenidas en cuenta al conceder la subvención o ayuda.

El delito contra los trabajadores contemplado en el artículo 311 del Código Penal también es objeto de modificación, con la finalidad de sancionar la contratación de trabajadores sin proceder a comunicar el alta en la Seguridad Social o cuando carezcan de autorización para trabajar, siempre que la contratación sea simultánea y supere un determinado porcentaje en relación con los restantes empleados del centro de trabajo.

También debe hacerse mención a la proyectada inaplicación del tipo privilegiado, previsto en el artículo 298 del Código Penal, para los certificados relativos a la Seguridad Social o la Hacienda Pública y, finalmente, la creación de un tipo especial de malversación, cuyo “modus operandi” consiste en falsear la documentación contable de una entidad pública en perjuicio de la misma, figura mediante la cual se pretende evitar –según se indica en la MIN- que las entidades públicas realicen gastos al margen de sus respectivos presupuestos.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Con los matices y correcciones técnicas que se contienen en este informe, en términos generales, las medidas que plantea el prelegislador se antojan adecuadas para proporcionar mejores instrumentos para la represión de comportamientos que lesionan gravemente el principio consagrado en el artículo 31 de la Constitución, a saber: el sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica. De igual modo, la reforma que se pretende introducir redundará en beneficio del sistema de Seguridad Social, que según prevé el artículo 41 de la Carta Magna, debe garantizar, a todos los ciudadanos, la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo.

Particularmente deben destacarse el tratamiento especial que se prevé para la delincuencia organizada y los entramados societarios, tanto para facilitar la persecución como para adecuar el reproche penal que estos comportamientos merecen.

V

ANÁLISIS DEL ARTICULADO DEL ANTEPROYECTO.

1.- Artículo 305.

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo,



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

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

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1

b) en los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación y antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

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

5. Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6. Los jueces y tribunales podrán imponer al responsable de este delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, haya satisfecho todo el perjuicio económico causado o haya colaborado activamente con las autoridades o sus agentes para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos.

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Aunque en apariencia la modificación operada en el artículo 305.1 del Código Penal no conlleva un cambio sustancial respecto de los requisitos de la regularización fiscal, lo cierto es que las consecuencias derivadas de la consideración de la falta de regularización como un elemento del tipo delictivo -así se explicita en la MIN- no son baladíes y, de ahí la pertinencia de realizar un detallado análisis sobre significación de tal medida, sin que las consideraciones que se formulan a continuación deban interpretarse, en modo alguno, como una muestra de desconfianza o recelo hacia la finalidad perseguida por el prelegislador, pues únicamente se pretende alertar, en el marco de una leal colaboración institucional, sobre los posibles inconvenientes que el proyectado cambio pueda dar lugar.

Según reza el vigente número uno del artículo 305, comete el delito contra la Hacienda Pública *“El que, por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los beneficios fiscales indebidamente obtenidas o disfrutadas exceda de 120.000 euros”*. Teniendo en cuenta la conducta tipificada en el citado precepto, la doctrina científica y jurisprudencial han tenido ocasión de pronunciarse sobre el momento en que se produce la consumación del delito contra la Hacienda Pública que, según los casos, acontece de la siguiente manera:



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

a) Supuestos en que procede la autoliquidación: La consumación del delito tiene lugar cuando concluye el plazo voluntario para la autoliquidación, ya que hasta la conclusión de dicho plazo el sujeto puede desistir voluntariamente mediante la declaración complementaria (vide SSTS de 6/11/2000 y 26/7/1999).

b) Supuestos en que no procede la autoliquidación: Si se trata de tributos en que debe mediar un acto de liquidación de la Administración tributaria, la consumación tendrá lugar cuando, una vez realizada la liquidación, finalice el plazo legal para el ingreso de la deuda tributaria.

c) Obtención de devoluciones indebidas: En tales casos la consumación no se produce en el momento de presentación de la solicitud falaz, sino cuando la Administración lleva a cabo el desplazamiento patrimonial tras la solicitud de devolución (vide STS de 3/2/2005).

Como se observa, para la determinación del momento en que el delito se entiende consumado debe atenderse a la estructura del tributo de que se trate y, además, a la modalidad de defraudación empleada por el sujeto activo del delito. La exacta fijación del momento en que la consumación tiene lugar resulta particularmente relevante para precisar los supuestos en que la conducta simplemente ha alcanzado el grado de tentativa –en los casos en que quepa la ejecución imperfecta del delito contra la Hacienda Pública- y para esclarecer el momento en que empieza a correr el plazo de prescripción de la infracción penal, es decir, “*el dies a quo*”, pues el artículo 132.1 del Código Penal establece



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

taxativamente que los términos previstos para la prescripción se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible.

Teniendo en cuenta la anterior previsión, para determinar la operatividad de la prescripción del delito contra la Hacienda pública, inexorablemente se debe tomar como *“dies a quo”* el momento de la consumación del delito o, en su caso, la ejecución inacabada, sin que a estos efectos tenga relevancia alguna la eventual regularización prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, habida cuenta que, desde una perspectiva dogmática, la exención de responsabilidad penal que estatuye el citado precepto en nada incide sobre la comisión del delito.

La regularización prevista en el vigente artículo 305.4 debe ser reconducida a la categoría de las denominadas excusas absolutorias, figura esta que impide la imposición de la pena, pero no excluye la antijuridicidad de la conducta ni la culpabilidad del autor. Como indica la circular 2/2009, de la Fiscalía General del Estado, sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal *“las previsiones a que se refieren los apartados indicados constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito. Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento postdelictivo positivo”*. Más adelante, se dice que *“los preceptos de los párrafos 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 tienen por*



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

finalidad promover la autodenuncia y el pago voluntario, y su previsión se inserta en razones de utilidad, política criminal y prevención que subyacen en toda excusa absolutoria”; finalmente, se indica que “la excusa absolutoria resulta de aplicación una vez consumado el delito, suponiendo la exoneración de una penalidad ya surgida”.

Según la normativa vigente, no cabe albergar duda alguna sobre la consideración de excusa absolutoria que debe atribuirse a la regularización realizada bajo el auspicio del artículo 305.4 del Código Penal; no obstante, el Anteproyecto pretende transmutar la naturaleza jurídico penal de la citada regularización al considerar la falta de regularización como un elemento integrante del tipo penal, de manera que el delito contra la Hacienda Pública sólo deberá entenderse consumado cuando se verifique la defraudación, a través de cualquiera de las modalidades descritas, y, además, el sujeto activo no lleve a cabo la regularización a que se refiere el artículo 305.4 del Código Penal.

En la Exposición de Motivos, el prelegislador justifica la bondad de la media que pretende introducir bajo el siguiente argumento: *“Una primera modificación de carácter técnico es la que prevé que la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria con el fin de que se pueda ser apreciada por la Administración Tributaria, evitando así denuncias innecesarias por delito contra la Hacienda Pública que desincentivan regularizaciones espontáneas y satura los trámites de procesos abocados al archivo”.* Vistas la razones esgrimidas, en este informe lo primero que cumple decir es que, a día de hoy, aunque se siguiera considerando la regularización tributaria como una



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

excusa absolutoria, la Administración no estaría obligada a formular denuncia si la aludida regularización se hubiera producido –en contra de lo que se indica en la Exposición de Motivos-, toda vez que tras la reforma del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria, operada por el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, *“Si la Administración Tributaria estima que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización tributaria le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción cometida en su día pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal”*.

Tras la reforma del artículo 180.2 de la LGT, la Administración tributaria puede apreciar “motu proprio” la operatividad de la regularización y, en consecuencia, abstenerse de pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial. Esta previsión resulta acertada de todo punto, ya que carece de sentido iniciar un procedimiento penal cuando no resulta viable la imposición de penas, como así lo reconoce la STS de fecha 27/2/2012, en los siguientes términos: *“No es posible en nuestro sistema procesal una actividad jurisdiccional de mera indagación sin una finalidad de imposición de una pena. Ello implica la existencia de responsabilidades penales exigibles y con, al menos potencialmente, la presencia del imputado con pleno ejercicio de su derecho de defensa y con la intervención activa que la Ley procesal establece y la garantiza”*. También es oportuno traer a las mientes la STS de fecha



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

25/6/2010, que en relación con la excusa absoluta de parentesco contemplada en el artículo 268 del Código Penal, consideró que dicha excusa puede producir efectos en la fase de instrucción o en la fase intermedia mediante la oportuna resolución de sobreseimiento, habida cuenta que el conocimiento de la acción civil en el proceso penal tiene carácter eventual, al estar condicionada por la existencia de responsabilidad penal.

En atención a los argumentos expuestos, bien puede afirmarse que, al amparo de la normativa vigente, la Administración Tributaria debe abstenerse de pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o la autoridad judicial cuando el sujeto activo ha regularizado a satisfacción su situación tributaria, sin que, en consecuencia, sea necesario mutar la naturaleza jurídico penal de la regularización para precaver la remisión innecesaria de denuncias o querellas a los órganos del orden jurisdiccional penal.

Al margen de las anteriores consideraciones, la principal objeción que cabe formular guarda relación con la prescripción del delito. Para la determinación del "*dies a quo*" de la prescripción debe tenerse en cuenta el momento en que se comete la infracción penal que, según la normativa vigente acontece de conformidad la casuística a que se ha hecho mención anteriormente, sin que a estos efectos tenga relevancia alguna la eventual regularización de la situación tributaria o, en su caso, la ausencia de tal regularización. Ahora bien, en la medida en que el Anteproyecto configura la falta de regularización como un aspecto



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

integrante de la infracción penal, para que tal infracción quede consumada es necesario que junto con la defraudación en cuantía superior a 120.000 euros, el sujeto activo no proceda a regularizar su situación tributaria en los términos prevenidos en el artículo 305.4, pues una vez regularizada tal situación deberá entenderse que el delito no ha sido cometido.

La principal consecuencia que deriva de la modificación que el prelegislador pretende estatuir consiste en el alargamiento “de facto” del plazo de prescripción establecido para el tipo básico descrito en el artículo 305.1 del Código Penal, toda vez que el inicio del cómputo de la prescripción no tendrá lugar con la materialización de la defraudación, en los términos expuestos en este informe, sino cuando precluya la posibilidad de regularizar la situación tributaria, es decir cuando se haya notificado al sujeto activo el inicio de actuaciones de comprobación o investigación o, en su caso, cuando el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración Tributaria interpongan querrela o denuncia, o bien en el momento en que aquél haya tenido conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción.

Aparte de la consecuencia enunciada, otro inconveniente que suscita la proyectada medida reside en la incertidumbre que origina sobre el inicio del cómputo de la prescripción pues, a diferencia de lo que acontece en la actualidad, el término inicial de la prescripción no dependerá del comportamiento desarrollado por el sujeto activo, sino del



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

momento en que tengan lugar las actuaciones a partir de las cuales ya no es posible regularizar. Esta contingencia no se compadece con los principios de certeza y seguridad que son propios del Derecho penal, pues el hecho de que el inicio del cómputo de la prescripción quede al albur de la decisión de iniciar actuaciones de comprobación e investigación o, en su caso, de interponer querrela o denuncia, no se ajusta a la exigencia de seguridad jurídica insita al ordenamiento penal.

Por último, también debe significarse que la consideración de la falta de regularización como un elemento integrante de la infracción penal propicia que, en algunas ocasiones, el inicio de la prescripción y la suspensión del cómputo de ese instituto nazcan de un mismo hecho, cual es la interposición de querrela o denuncia. Si el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración de que se trate interponen denuncia o querrela, dicho momento deberá considerarse como el “*dies a quo*” de la prescripción, dado que el sujeto activo ya no puede proceder a la regularización tributaria con eficacia jurídico- penal; pero, a su vez, en ese momento también opera la suspensión del cómputo de la prescripción a que se ha hecho mención, pues como señala el referido artículo 132.2.2ª del Código Penal, la presentación de denuncia o querrela formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción, con las consecuencias previstas en dicho precepto.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

En resumen, la medida prevista por el prelegislador no resulta necesaria para precaver los perniciosos efectos que se indican en la Exposición de Motivos. Además, tal medida prolonga artificialmente el momento inicial de la prescripción, al hacerlo depender de un acontecimiento futuro que es ajeno a la conducta del sujeto infractor y, por último, en algunos casos propicia que coincida “*dies a quo*” de la prescripción con el momento en que se suspende el cómputo de dicha figura, de acuerdo a lo previsto en el artículo 132.2. 2ª. Por todo ello, se considera adecuado seguir contemplando la regularización tributaria y, por ende, las restantes regularizaciones a que alude el Anteproyecto, como excusa absoluta.

La regla general para la determinación de la cuantía que figura en el número dos del vigente artículo 305 se mantiene íntegramente en el Anteproyecto, si bien se incorpora una excepción para aquellos casos en que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. En estos casos, el prelegislador prevé que el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado número uno, es decir 120.000 euros.

Como se reconoce en la Exposición de Motivos, la regla especial a que se ha hecho mención tiene por finalidad perseguir con mayor eficacia las tramas de criminalidad organizada. La problemática que se indica no debe pasar inadvertida, pues como refleja el informe elaborado por el Observatorio del Delito Fiscal, en el mes de diciembre del 2006, la



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

adecuada persecución de las tramas organizadas requiere un tratamiento jurídico diferenciado. No cabe ignorar que los entramados de sociedades se constituyen por períodos cortos de tiempo para luego dejar de operar, de manera que los implicados desaparecen del tráfico mercantil tras un breve período de actividad llegando, incluso, a ser ilocalizables. Por ello, la inmediatez de la respuesta resulta de capital importancia, siendo conveniente que a la mayor brevedad se puedan adoptar medidas eficaces en el procedimiento judicial.

Este aserto resulta particularmente significativo en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) por las razones que a continuación se apuntan. Aun cuando el IVA es un tributo sujeto a declaración trimestral –por tanto periódica- el delito contra la Hacienda Pública que tenga por objeto la defraudación de IVA se entiende consumado a partir del 30 de enero del año siguiente al período anual al que vaya referida la defraudación, toda vez que en la fecha indicada vence el plazo de presentación de la declaración anual y, en consecuencia, hasta esa fecha el sujeto activo puede cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias. Frecuentemente, cuando intervienen tramas organizadas, el hecho de que la consumación de la defraudación se entienda producida en el momento antes indicado puede suponer una demora en el inicio de las actuaciones penales que, a la postre, incida negativamente en la eficacia real del proceso penal. Por ello, la medida que el legislador pretende instaurar posibilita que la Administración tributaria pueda remitir el tanto de culpa a los órganos del orden jurisdiccional penal, en



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

el mismo momento en que la cuantía presuntamente defraudada supere el umbral de los 120.000 euros, sin necesidad de esperar a que transcurra la fecha en que, con carácter general, debe entenderse consumada la infracción penal.

Desde esa perspectiva, la medida auspiciada por el prelegislador es plausible, aunque en realidad no se configura como una regla especial para la determinación de la cuantía, sino como una medida que permite la persecución anticipada del ilícito penal y, de ahí que se estime más adecuada su ubicación en un apartado distinto del artículo 305.2 del Código Penal.

Por último, en lo que a este apartado se refiere, se sugiere incluir dentro de los casos en los que se permiten la persecución anticipada del delito, aquéllos a los que se refiere el apartado c) del artículo 305 bis, dado que las razones de política criminal que justifican la celeridad en la persecución de la infracción penal también concurren cuando la defraudación se cometa mediante la utilización de los medios a que se refiere la citada letra.

Dos son las novedades plasmadas en el número tres del artículo 305; la primera supone la introducción de una regla especial para la determinación de la cuantía defraudada, habida cuenta que aunque se mantiene el umbral previsto en la legislación vigente –importe superior a 50.000 euros-, expresamente se prevé que el citado importe ha de venir referido al año natural. La MIN justifica la modificación operada en los



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

siguientes términos: *“Se ajusta la redacción para clarificar si resulta aplicable lo dispuesto en el apartado 2 para la determinación de la deuda cuando se cometan contra la Hacienda de las Comunidades Europeas, incluyéndose una referencia expresa a que el umbral del delito se traspasa cuando la defraudación supera los 50.000 euros en un año natural”*.

Según la doctrina mayoritaria, dado que el vigente artículo 305.3 solamente se remite a lo previsto en el artículo 305.1 para la fijación de la pena imponible y la determinación de las conductas punibles, no resultan de aplicación las reglas para la determinación de la cuantía establecidas en el artículo 305.2, de manera que, como recuerda la SAN de fecha 26/11/2008, (fundamento jurídico noveno), habrá que tener en cuenta la estructura de cada tributo para determinar la cuantía defraudada; de ahí que si el devengo es anual habrá de estarse a la cuantía eludida por cada anualidad, mientras que si el devengo es por períodos inferiores –como ocurre en el caso analizado en la sentencia, respecto de la cotización por gastos de almacenamiento- cabría la acumulación de cuantías a efectos de apreciar la continuidad delictiva, siempre que concurren los requisitos exigidos en el artículo 74 del Código Penal.

La mayoría de la doctrina también considera que al delito previsto en el número tres de artículo 305 no le son aplicables las reglas de determinación de la cuantía previstas en el número dos del artículo citado y, en consecuencia, consideran posible la acumulación de



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

defraudaciones por valor inferior a 50.000 euros, a efectos de tomar en cuenta la suma total para apreciar la comisión del delito a que se refiere el precepto indicado. Sin embargo, la medida que el prelegislador pretende estatuir implica el establecimiento de una regla especial para la determinación de la cuantía que es distinta de las contempladas en el número dos del artículo 305, pues con independencia del momento en que se produzca el devengo del tributo, la cuantía defraudada se determinará en atención al cómputo anual. Ello no deja de ser una opción de política criminal, mas debe admitirse que su implantación contribuye a generar un mayor grado de seguridad jurídica, amén de prevenir interpretaciones del precepto que sean proclives a considerar exclusivamente punibles las defraudaciones que, individualmente consideradas, excedan de 50.000 euros.

La segunda novedad viene referida a la persecución anticipada del delito, que se prevé para los mismos casos a que se refiere el artículo 305.2. Sobre este particular, nada cabe añadir a lo ya expuesto en este informe al tratar ese aspecto.

Como se ha puesto de relieve en un apartado anterior, la principal novedad que aporta el Anteproyecto, en relación con la regularización fiscal regulada en el artículo 305.4, consiste en la mutación de su naturaleza jurídico penal, al pasar a ser considerada un elemento integrante del tipo y no, como actualmente acontece, una excusa absolutoria. Al margen de esa cuestión, por otra parte ya analizada, la redacción del número cuatro del artículo 305 también incorpora, como



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

novedad destacable, la definición de lo que debe entenderse por regularización que, a saber, consiste en el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria por parte del obligado .

El vigente artículo 305.4 del Código Penal prevé la exención de la responsabilidad penal para quien regularice su situación tributaria en relación con las deudas a que se refiere el número uno del artículo 305. La redacción dada al precepto ha suscitado diferentes interpretaciones sobre el alcance de la regularización. En síntesis, un sector de la doctrina y algunas resoluciones judiciales han considerado que para entender producida la regularización es suficiente con reconocer la deuda tributaria ilícitamente ocultada o tergiversada, habida cuenta que la defraudación a que se refiere el artículo 305 trae causa la conducta engañosa empleada por el sujeto activo, con el fin de eludir la obligación de contribuir cabalmente. Por el contrario, quienes sustentan que es necesario el pago de deuda tributaria, amén de su reconocimiento, entienden que mediante la defraudación realizada por el sujeto infractor no sólo se ocultan o falsean aspectos relevantes para la determinación de la deuda tributaria, sino que, además, se produce un efectivo perjuicio patrimonial para la Administración. Por ello, como viene a reconocer la STS de fecha 30/4/2003, *“Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago del impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho que, años después de realizarla reconozca la defraudación”*.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Con la expresa mención a la necesidad del completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, el Anteproyecto zanja definitivamente cualquier polémica sobre los requisitos sustantivos de la regularización tributaria, lo cual no sólo redundará en un mayor grado de certidumbre, sino que también confiere a la regularización su justa dimensión, en tanto que sólo podrán eximirse de responsabilidad penal quienes con su comportamiento eliminen, en su totalidad, el perjuicio causado a las arcas públicas.

Sentado lo anterior, dos son las observaciones que el primero párrafo del precepto proyectado suscita. En primer lugar, debe subsanarse el error de redacción cometido en la línea tercera, dada la confusión que origina la frase *“antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación y antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia”*, pues es evidente que el inicio de las referidas actuaciones de comprobación o investigación necesariamente deben ser anteriores a la interposición de denuncia y querrela; por tanto, se sugiere mantener la redacción actual que sólo permite la regularización con anterioridad a la presentación de la denuncia o querrela cuando la Administración tributaria no hubiera iniciado, previamente, actuaciones de comprobación e investigación.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

La segunda observación concierne al supuesto de defraudación a través de la obtención de devoluciones indebidas. Como ya se ha puesto de relieve anteriormente en este informe, en estos casos la consumación del delito tiene lugar cuando la Administración reconoce el derecho a la devolución y, además, efectúa la entrega material del montante solicitado, pues sólo así se produce el perjuicio patrimonial. Tal circunstancia aconseja que la particularidad propia de esta modalidad de defraudación quede reflejada en el contexto de la regularización tributaria, de manera que para que esta pueda ser operativa se requiera el reconocimiento por parte del sujeto activo del carácter indebido de la devolución y, a su vez, proceda a la restitución de las cantidades entregadas por la Administración, con los correspondientes intereses y recargos, en sintonía con lo prevenido en el artículo 308 del Código Penal. Asimismo, acorde con la interpretación que patrocina la Circular 2/2009, de la Fiscalía General del Estado, sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal, debería contemplarse la admisibilidad de la regularización basada exclusivamente en la autodenuncia del sujeto activo efectuada con anterioridad a la devolución de la cantidad solicitada en tal concepto, para así evitar la punición de la tentativa de delito contra la Hacienda Pública.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

En el segundo párrafo del número objeto de análisis, el prelegislador prevé que los efectos de la regularización contemplada en el párrafo anterior también serán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias, una vez prescrito el derecho a su determinación en vía administrativa. De modo elocuente, la STS de 22/4/2004 pone de manifiesto que aunque el artículo 24 de la Ley 1/1998, de Derechos del Contribuyente, establezca el plazo de prescripción de las deudas tributarias en cuatro años, ello no empece la operatividad del plazo de prescripción fijado para el delito contra la Hacienda Pública, a saber: cinco años, sin que tampoco quepa apreciar la denominada “atipicidad sobrevenida” por la desaparición del bien jurídico protegido, pues ni la prescripción en el ámbito tributario anula retroactivamente la comisión del delito, ni tiene virtualidad para retrotraer la pretendida atipicidad al momento de la comisión del delito.

Dado que la doctrina reflejada por la calendada sentencia ha sido asumida de forma pacífica, se antoja de todo punto lógico que la regularización tributaria también opere en los casos contemplados en el párrafo segundo del artículo 305.4 del Código Penal, pues también subsisten las razones de política criminal que justifican que la regularización pueda operar cuando no ha prescrito la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o, en su caso, para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o hacer efectivo el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, sobre todo porque el segundo párrafo del artículo 180.2 de la LGT así lo prevé expresamente.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Por último, en el tercer párrafo del número cuatro se prevé la extensión de la regularización tributaria a las eventuales irregularidades contables u otras falsedades instrumentales cometidas, en términos coincidentes con la vigente regulación.

El número cinco del artículo 305 se subdivide en tres párrafos; los dos primeros vienen referidos a las facultades de liquidación de la Administración tributaria cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública, mientras que el tercer párrafo proclama que la existencia de un procedimiento penal por el delito indicado no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria, salvo las excepciones que expresamente se contemplan. La Exposición de Motivos justifica tales medidas bajo el siguiente argumento: *“Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración. La sola pendency del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende a una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia de un proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyen recursos propios de la Unión Europea”*.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

La Exposición de Motivos del Anteproyecto del 2008 para la reforma del Código Penal puso de relieve la necesidad de evitar la paralización del procedimiento de liquidación y recaudación en los supuestos en que se incoe un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública ofreciendo, en tal sentido, la siguiente argumentación: *“Asimismo, el objetivo de la reforma en esta materia es que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal y como parece ser la tendencia general en derecho comparado. Tras la reforma del Código Penal deberá llevarse a cabo la necesaria adecuación del artículo 180, de la disposición adicional décima y demás normas concordantes de la Ley General Tributaria”.*

Tal pretensión mereció una valoración negativa por parte de este Consejo, que quedó plasmada en el informe aprobado por el Pleno de este órgano en su reunión de 26 de febrero del año 2009, en los siguientes términos: *“Existe una clara falta de sintonía entre lo dispuesto en la declaración de intenciones de la Exposición de Motivos y el contenido concreto del artículo 305.5, ya que aquélla declara que el objetivo de la reforma es que la instrucción del procedimiento penal por delito fiscal no paralice la continuación del procedimiento administrativo, en tanto que éste regula aspectos que aparentemente no tienen nada que ver con una supuesta excepción al principio de prejudicialidad penal y se confronta con otros diferentes, como la inclusión en la responsabilidad civil de la deuda tributaria prescrita y la pertinencia del procedimiento de apremio.*



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

En efecto, cuando se examina el contenido del artículo 305.5 se observa que en él no se alude a la duplicidad ni compatibilidad de los procedimientos administrativo y penal, ni muchos menos a una excepción al principio de prejudicialidad penal, que implicaría un cambio legal de calado constitucional. Por el contrario, la única referencia del precepto a la posible compatibilidad de procesos podría buscarse en la última frase del texto propuesto, que indica que el importe de la deuda defraudada y los intereses de demora que integran la responsabilidad civil se exigirán en vía administrativa por el procedimiento de apremio. Podría pensarse que esta última proposición del precepto habilita para que durante la instrucción penal la Administración Tributaria pueda al tiempo exigir la deuda por vía de apremio en el correspondiente procedimiento administrativo. Ahora bien, ésta no es una conclusión que se extraiga claramente del tenor literal del precepto propuesto, ni resulta una opción plausible.

En primer lugar, porque la responsabilidad civil ex delicto, como su propio nombre indica, deriva del propio hecho criminal (artículo 116.1), de modo que «quien no ha sido objeto de enjuiciamiento y condenado criminalmente no puede ser declarado civilmente responsable por un hecho respecto del que todavía no se ha eliminado su presunción de inocencia» (STS, 2ª, de 28 de noviembre de 2003), sin que pueda pretenderse «una condena por responsabilidad civil sin una previa declaración de responsabilidad penal, con olvido de que las disposiciones reguladoras de la responsabilidad civil están asociadas a la previa condena penal» (STS, 2ª, de 17 de mayo de 2000), de modo que , en suma, «la responsabilidad civil derivada del delito... requiere lógicamente la existencia de una condena penal previa» (STS, 2ª, de 29 de diciembre de 1996). En definitiva, como indica la STC de 11 de julio de 2001, la acción civil ex delicto está condicionada a la existencia de responsabilidad penal.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Por lo tanto, no puede pretenderse exigir la responsabilidad civil derivada del delito en un procedimiento administrativo de apremio durante la instrucción penal de una causa por presunto delito fiscal.

En segundo lugar, porque el precepto habilita también el cobro por vía de apremio de la multa que corresponde al delito, lo que indica que deberá haber recaído sentencia condenatoria que fije la multa, que es la pena correspondiente al delito. No resulta posible recurrir al procedimiento de apremio para cobrar la multa si está abierto el procedimiento penal. Es más, deberá resultar firme la sentencia condenatoria, pues exigir por el procedimiento de apremio la multa fijada en resolución no firme sería anticipar el cumplimiento de la condena, con la consiguiente lesión del derecho fundamental a la presunción de inocencia (24.2 CE). El carácter patrimonial de la multa no elimina su naturaleza jurídica como auténtica pena. Dicho en otros términos: en derecho penal no cabe la ejecución provisional de las penas pecuniarias, sin perjuicio de que el órgano instructor pueda exigir fianza al acusado que cubra la posible responsabilidad civil en el auto de apertura del juicio oral por delito fiscal (artículo 783.2 LECrim.).

En tercer lugar, porque el deseo de compatibilizar los procedimientos administrativo y judicial penal presenta problemas prácticos de difícil solución. Es evidente que la deuda tributaria que pueda liquidar la Administración Tributaria por su cuenta no puede vincular al órgano judicial, ni siquiera en lo que a la responsabilidad civil derivada de delito se refiere. Esto abre la puerta a una posible duplicidad de deudas por importes distintos decididas por distintos órganos del Estado, en contra de la doctrina constitucional que afirma que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir a la vez para distintos órganos del Estado sin vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

se deduce de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 62/1984, de 21 de mayo; 158/1985, de 26 de noviembre; y 30/1996, de 22 de febrero). Contradicción inútil, por lo demás, porque, finalmente, debería resolverse a favor de la actuación jurisdiccional frente a la administrativa, tal y como asentó muy tempranamente la STC 77/1983, de 3 de octubre.

Aunque las normas penales que, como ésta, desde un principio suscitan serias dudas interpretativas deben ser corregidas antes de su entrada en vigor, para evitar, precisamente, dificultades en su aplicación, no obstante puede hacerse un esfuerzo interpretativo que eluda los anteriores inconvenientes, en el sentido de que la deuda tributaria defraudada pueda reclamarse en la vía administrativa por el procedimiento de apremio, pero una vez haya recaído sentencia condenatoria firme en el orden penal. De modo que, pese a la duplicidad de los procedimientos administrativo y penal, podría interpretarse que el artículo 305.5 se refiere a la reclamación administrativa de la deuda fiscal tras finalizar el procedimiento penal. Según esta posible interpretación, una vez establecida por la jurisdicción penal la condena comprensiva de la pena de multa, así como el importe de la cuota defraudada y la cuantía de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, la jurisdicción penal se vería descargada de la labor puramente recaudatoria que se instrumentaría a través del procedimiento administrativo recaudatorio de apremio por parte de la Administración tributaria.

Esta interpretación evitaría los problemas de culpabilidad y de presunción de inocencia indicados anteriormente, que derivarían de la compatibilidad temporal de ambas vías procedimentales. Pero, en cambio, presentaría otros inconvenientes de difícil solución.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Desde el punto de vista técnico y práctico, carece de sentido el posible recurso al procedimiento administrativo de apremio para recaudar la deuda tributaria que integra la responsabilidad civil derivada de delito, con los intereses de demora e incluso la pena de multa, ya que la sentencia firme dictada por la jurisdicción penal constituye un título ejecutivo que es igualmente ejecutable de forma sumaria en el correspondiente procedimiento de ejecución de sentencia, con la misma o mayor celeridad que el procedimiento administrativo de apremio.

En segundo lugar, atribuir a un procedimiento administrativo la facultad de cobrar la multa impuesta en la sentencia penal resultaría contrario a la competencia para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, que atribuyen en exclusiva a los Juzgados y Tribunales los artículos 990 de la LECrim y 117.3 de la Constitución.

Por consiguiente, la previsión del artículo 305.5 resulta en todo caso confusa, ya que no permite aclarar si pretende una duplicidad de los procedimientos administrativo y penal durante la instrucción penal, con los graves problemas que ello generaría, o bien la reserva del procedimiento administrativo de apremio tras la finalización del procedimiento penal, en cuyo caso existen otros serios problemas que difícil solución.

Así pues, la reforma propuesta resulta insostenible. Sería conveniente que se eliminara la frase «se exigirán por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley».



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

De este modo, del artículo 305.5 solo quedaría la mención a que la responsabilidad civil derivada del delito comprenderá el importe de la deuda tributaria, incluidos los intereses de demora, algo que, por lo demás, ya dispone la Disposición Adicional 10ª.1 de la Ley General Tributaria”

El propósito manifestado en la Exposición de Motivos del Anteproyecto al que se ha hecho mención desapareció de la versión remitida al Consejo de Estado, en la cual sólo se hizo alusión a lo siguiente: *“Se establece que la Administración Tributaria favorecerá la exacción efectiva de la multa que penalmente se haya impuesto en sentencia”*. Asimismo, en el Preámbulo de la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, de Código Penal, se puso de relieve que *“Se prevé asimismo que los Jueces y Tribunales recaben el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil”*, omitiéndose cualquier referencia al procedimiento de liquidación y recaudación.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, no cabe ignorar las dificultades inherentes a las medidas que el prelegislador pretende instaurar, en orden a posibilitar que la liquidación la acción de cobro pueda tener lugar, en sede tributaria, durante la sustanciación del proceso penal. Mediante la instauración de las medidas a que se refiere el proyectado artículo 305.5 del Código Penal, la Administración tributaria podrá hacer efectivo el cobro de una deuda, respecto de la cual no ha existido un pronunciamiento judicial firme. Tal circunstancia configura un supuesto verdaderamente excepcional en nuestro ordenamiento penal, máxime si se tiene en cuenta que, según doctrina



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

jurisprudencial pacífica, la determinación de la cuota defraudada es una materia reservada al orden jurisdiccional penal, pues se trata de una cuestión prejudicial no devolutiva que, al amparo de lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, debe resolver el órgano jurisdiccional penal. Es más, la reciente STS de fecha 13/5/2010 refuta categóricamente la posibilidad de que la Administración tributaria pueda liquidar y, por ende, exigir el pago de la deuda tributaria al socaire de las facultades de autotutela que le confiere la normativa tributaria:

En sentido similar el artículo 180 de la Ley 58/2003, General Tributaria vigente. Desde ese momento, queda interrumpida la actuación propia de la Administración, y la actuación subsiguiente es responsabilidad de los Tribunales penales. Como consecuencia de ello, la determinación de la deuda no puede ya llevarse a cabo por la Administración mediante la oportuna liquidación, sino que habrá de realizarse en el proceso penal, ajustándose a las reglas tributarias, pero siempre de conformidad con las reglas de valoración de la prueba propias de esta clase de proceso. La eventual existencia de una liquidación ya efectuada formalmente por la Administración tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el Tribunal.

Por otra parte, la Administración Tributaria puede comunicar a los órganos de la justicia penal los datos de los que disponga que indiquen la posible comisión de un delito, con independencia de que el transcurso del tiempo le impida iniciar las actuaciones administrativas de carácter tributario que serían procedentes en otro caso.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

En uno u otro supuesto, la Administración no podrá proceder a exigir el pago del tributo mediante el ejercicio de las facultades de autotutela que le reconoce la Ley, debiendo limitarse a efectuar ante el Tribunal las peticiones que considere pertinentes a su derecho. Y tampoco podrá imponer sanción alguna por la conducta delictiva, pues las que correspondan se impondrán como penas por el Tribunal en la sentencia que en su día se dicte.

El sistema actualmente vigente para la liquidación de la deuda tributaria (artículo 101 LGT) exige una resolución judicial o un acto administrativo de determinación de la deuda. Cuando el acto administrativo no es posible, pero, no obstante, existe una estimación administrativa de la posible deuda tributaria –que, en lo que se refiere a conceptos y cuantías vinculadas a un delito es lo máximo que puede suceder, puesto que la deuda tributaria solo puede ser una y, en estos casos, tiene que determinarla el juez penal- la Administración tributaria puede tan solo practicar una liquidación provisional sin determinación de la deuda tributaria y adoptar “medidas cautelares administrativas de carácter provisional” (artículo 81 LGT). Esto significa que sin la reforma de las normas correspondientes de la legislación tributaria, de manera que la Administración pueda establecer la deuda tributaria también en estos supuestos para poder proceder a su liquidación y cobro (la propuesta se refiere al “cobro de la deuda tributaria”), a modo de una, actualmente inexistente, “liquidación provisional de deuda tributaria a expensas de lo que resuelva el juez penal”, el modelo diseñado en el Anteproyecto es legalmente inviable, y supone una alteración sin



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

cobertura legal del régimen vigente de prejudicialidad penal. Si esta reforma de la legislación tributaria fuera abordada, debería, entonces, regularse también la convivencia legal entre las medidas cautelares administrativas provisionales, en estos casos, y el régimen procesal de prestación de las garantías acordadas por el juez penal, a las que se refieren los artículos 305.5 último párrafo y 307.4 del Anteproyecto, de tal forma que las primeras queden sin efecto cuando se formalicen las segundas. Sin embargo, ninguna de estas reformas de la legislación tributaria, que son imprescindibles para que se pudieran convalidar las propuestas de reforma del Código Penal, se encuentran en el “Anteproyecto de Ley de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude”, aprobado por el Consejo de Ministros de 13 de abril de 2012 y que ya ha sido remitido como Proyecto de Ley para su tramitación parlamentaria por acuerdo del Consejo de Ministros del 22 de junio de 2012 (texto del Proyecto de Ley todavía no publicado). Lo más llamativo del caso no es solo que estas imprescindibles reformas legales no se encuentren en el texto conocido del anteproyecto, sino que, además, en él se proponen reformas en el régimen de las medidas administrativas cautelares provisionales (artículo 81, apartados 5 y 8), que se basan en la legislación vigente, ignoran el Anteproyecto objeto de este informe y consolidan, por tanto, la imposibilidad legal de una liquidación provisional y cobro de una deuda tributaria establecida por la Administración por conceptos y cantidades vinculadas a un delito pero sometidos a un específico régimen legal de garantías acordadas por el



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

juez penal. Esta imprevisión de las reformas imprescindibles en la legislación tributaria hace inviable legalmente las propuestas de reforma de los artículos 305. 5 y 307.4 del Código Penal.

Por otra parte, la propuesta de liquidación provisional y cobro de la parte, digamos, delictiva mientras se tramita el proceso penal implica, obviamente, la posibilidad de que el proceso penal termine de forma discrepante con la deuda liquidada y cobrada o garantizada previamente. En tal caso, sería imprescindible que la ley previera los efectos económicos que debería soportar la Administración en caso de absolución o minoración de la cuota por parte del juez penal, tras haber sido liquidada y cobrada la deuda establecida por la Administración mientras estaba abierto el proceso penal (coste del aval, intereses y costas, como mínimo). Para tal eventualidad, la propuesta debería evitar a los particulares la necesidad de iniciar un procedimiento de reclamación -con la dilación correspondiente- contra la Administración tributaria en base al auto o la sentencia judicial. Para evitar esta injusta consecuencia, debería preverse la comunicación directa de la resolución judicial a la Administración y la obligatoriedad del resarcimiento por parte de esta a los particulares sin más trámites que la acreditación del coste del aval, intereses y costas.

La medida estatuida en el número seis del artículo 305 participa de las mismas razones de política criminal que han propiciado la exención de responsabilidad penal con motivo de la regularización tributaria. Sin embargo, como la satisfacción del perjuicio causado se



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

produce una vez iniciado el procedimiento penal, el beneficio que se confiere al sujeto activo es de menor entidad, en tanto que sólo se prevé la imposición de la pena inferior en uno o dos grados. Esta atenuación privilegiada también se extiende a quienes hayan colaborado activamente en la identificación de las responsables o en el esclarecimiento de los hechos.

La única observación que se formula versa sobre el empleo del verbo “podrán”, que confiere al órgano judicial un margen de discrecionalidad de cara a decidir sobre la aplicación de la atenuación. Por ello, sería deseable que se sustituyera el referido vocablo por el de “impondrán”, de manera que la atenuación en un grado sea imperativa y en dos grados potestativa.

El número siete del artículo 305 no ha sufrido modificación, salvo la identificación completa de la Ley General tributaria, lo cual excusa de mayores comentarios.

2. Artículo 305 bis.

«El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) Cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.

b) Cuando la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal que se dedicaren a la realización de tales actividades.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

c) Cuando la defraudación se cometa concurriendo la utilización de personas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o territorios que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito.

d) Cuando la defraudación se cometa concurriendo la utilización de personas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios así como territorios que oculten o dificulten la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o responsable del delito.

A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las previsiones contenidas en el artículo 305 a excepción de lo establecido en su apartado 6, que sólo resultará aplicable al caso previsto en la letra a).

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

Como se observa, el prelegislador no se ha limitado a mantener los subtipos agravados contemplados en el vigente artículo 305.1, sino que ha incrementado, en dos supuestos más, las conductas que merecen un mayor reproche penal. Asimismo, al haber establecido una mayor penalidad, tanto para la pena privativa de libertad, la de carácter pecuniario y las que implican una privación del derecho a disfrutar de beneficios e incentivos fiscales o de Seguridad Social, el tiempo de prescripción de los tipos agravados también es superior, al pasar de cinco a diez años.

La opción por la que se decanta el prelegislador obedece a razones de estricta política criminal, sin que quepa oponer tacha alguna desde la perspectiva de la proporcionalidad, toda vez que las conductas reflejadas en los apartados a) hasta d) configuran comportamientos cuya gravedad justifica una mayor retribución punitiva, así como un lapso más



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

dilatado para que la prescripción opere, al objeto de propiciar una mayor eficacia en la persecución. Es más, en la anterior reforma del Código Penal se planteó la posibilidad de aumentar a seis años la pena máxima del delito contra la Hacienda Pública en su conjunto, pero ese intento no prosperó. El Anteproyecto aumenta la pena a seis años pero lo hace vinculándolo a la existencia de un tipo agravado. Es respecto de esas conductas más graves donde más se justifica el aumento de la pena y del plazo de prescripción por cuanto, a la mayor gravedad de la conducta, se une una mayor complejidad para el descubrimiento del hecho delictivo por la utilización de personas interpuestas, elementos fiduciarios o territorios extranjeros que dificultan el descubrimiento de la defraudación.

Aunque esa justificación podría bastar por sí sola, no está de más recordar que ya hoy en el Código Penal esta pena máxima de seis años está prevista para el delito de alzamiento de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. No tiene mucho sentido que se castigue con mayor pena a quien defrauda las expectativas de cobro de la Hacienda Pública (alzamiento de bienes) que a quien defrauda las expectativas de liquidación (delito contra la Hacienda Pública) pues la gravedad de la conducta defraudatoria es la misma con independencia del momento procedimental en que se produce (fase de liquidación o fase de recaudación). Asimismo, tampoco está de más mencionar que algunas conductas menos graves (la estafa superior a 50.000 €) ya tienen hoy una penalidad máxima de seis años.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

En el apartado a) se regula la agravación por razón de la cuantía, cuyo umbral se establece en más de 600.000 euros. La cifra no ha sido escogida al azar, sino que se ajusta a la establecida por la jurisprudencia en la reciente STS de 19/1/2012, que estimó adecuada y proporcionada a la especial trascendencia de la cuota defraudada la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir: 600.000 euros.

El apartado b) prevé la agravación para los casos en que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal que se dedicasen a la realización de tales actividades. Para determinar el ámbito de aplicación de esta figura delictiva se deberá acudir a la definición de organización criminal que ofrece el artículo 570 bis j), párrafo segundo, y a la contenida en el artículo 570 ter 1, último párrafo, respecto del grupo criminal. La previsión de un tipo agravado cuando la defraudación contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social se haya cometido en el seno de un “grupo criminal” (no sólo de una “organización criminal”) implica una invasión desmesurada del ámbito del tipo básico por parte de este tipo agravado, habida cuenta de que la definición de “grupo criminal” del artículo 570 ter del Código Penal tan sólo exige la unión de más de dos personas y excluye su naturaleza estable o jerarquizada. Esta propuesta puede plantear problemas de proporcionalidad de la sanción y, por tanto, de constitucionalidad, tanto por equiparar la intervención de una organización y la de un simple grupo, como por desdibujar la diferencia entre el tipo básico y el agravado.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Otra observación que merece el precepto versa sobre la exigencia de que el grupo o la organización criminal se dedique a la realización de tales actividades –debe entenderse que se refiere a la defraudación fiscal-, matiz que no se contempla en el número tres del artículo 305.3. Por ello, se destaca la conveniencia de homogeneizar la redacción de ambos preceptos, de manera que para la aplicación de la modalidad agravada sea suficiente que el delito se cometa en el seno de una organización o grupo criminal, sin mayor especificación.

El apartado c) describe con mayor lujo de detalles el supuesto de actuación interpuesta al objeto de ocultar la identidad del verdadero obligado tributo o responsable del delito y, a tal fin considera especialmente reprochable la utilización de personas o entes sin personalidad, negocios o instrumentos fiduciarios o territorios. La única consideración que se formula es de carácter estrictamente gramatical, ya que en relación con los territorios se considera más correcto emplear la frase “desde territorios” que la “utilización de territorios”. Asimismo, se constata que los apartados c) y d) contemplan el mismo supuesto, por lo que uno de ellos debería eliminarse.

Para las conductas de especial gravedad reguladas en el artículo 305 bis, el Anteproyecto dispone que sean de aplicación todas las previsiones establecidas en el artículo 305, salvo la atenuación contemplada en el número 6 del citado artículo, que sólo se podrá aplicar para el supuesto de especial gravedad por razón de la cuantía



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

defraudada. Desde una perspectiva sistemática, llama la atención que en las modalidades agravadas pueda operar la regularización fiscal y, sin embargo, quede vedada la posibilidad de ser apreciada la atenuante privilegiada prevista en el apartado seis del artículo 305, salvo el supuesto de especial gravedad de la cuantía. Nótese, que las razones de política criminal que justifican la aplicación de la atenuante específica en los supuestos a que se refiere el artículo 305, también subsisten para las modalidades a que se refiere el artículo 305 bis, pues, al fin y al cabo, no cabe ignorar las ventajas que para los intereses de la Hacienda Pública supone la satisfacción del perjuicio causado y, especialmente en los supuestos de actuación por grupo u organización criminal o a través de personas o entes interpuestos, la colaboración activa para el esclarecimiento de los hechos o el descubrimiento de los partícipes.

3. Artículo 306.

« El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el artículo 305.3, el pago de cantidades que se deban ingresar, dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. »

El prelegislador ha refundido, dentro del artículo 306, la conducta tipificada en el artículo citado junto con la descrita en el artículo 309 que, en consecuencia, queda derogado. Por tal motivo, el proyectado tipo penal engloba la defraudación de los presupuestos generales de la Unión Europea u otras administradas por esta, así como la obtención indebida de fondos falseando las condiciones requeridas para su



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

concesión u ocultando las que hubieran impedido su otorgamiento. Si se atiende a los tipos contenidos en los artículos 305.3 y 306 se aprecia que, a priori, una misma conducta podría ser encuadrada en ambos. La falta de ingreso de unos derechos de importación (recurso propio directo) constituye la elusión del pago de un tributo (art. 305) pero también constituye la elusión del pago de una cantidad a ingresar en los presupuestos generales de la Unión Europea (art. 306). A su vez, no se aprecia una diferencia entre los tipos penales de los artículos 306 y 309 que justifique su configuración como delitos diferenciados, en la medida que uno castiga la obtención indebida de fondos comunitarios (art. 306) y el otro la aplicación a finalidad distinta de aquella para la que fueran obtenidos (art. 309).

Al margen del aspecto señalado, debe hacerse notar que, como se indica en la MIN, el prelegislador ha establecido una cláusula de deslinde en relación con el artículo 305.3 –si bien en la referida MIN erróneamente se alude al artículo 305.1-, de manera que la aplicación del artículo 306 sólo será posible cuando no quepa incardinar la conducta desplegada por el sujeto activo dentro de las previsiones del artículo 305.3 del Código Penal.

El inciso introducido por el prelegislador es acertado, habida cuenta que la conducta descrita en el número uno del artículo 305 –a la que se remite el número tres del citado artículo- presenta una gran similitud con la descrita en el primer inciso del artículo 306, lo que propicia que la aplicación de uno u otro precepto deba resolverse a



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

través del concurso de normas previsto en el artículo 8, que confiere una aplicación preferente al referido artículo 305.3, dado que este precepto lleva aparejada una pena accesoria que no contempla el artículo 306. Por ello, el inciso establecido por el prelegislador, al objeto de asegurar la aplicación preferente del número 3 del artículo 305, se ajusta al mandato contenido en el artículo 8 del Código Penal ya citado y, además, no debe olvidarse que la aplicación preferente del artículo 305.3 posibilita que la regularización tributaria opere como elemento determinante de la existencia o no de infracción penal, así como la aplicación de la atenuante cualificada descrita en el número seis del citado artículo, circunstancias ambas que no resultan de aplicación cuando la conducta sea reconducible a las previsiones del artículo 306.

4.- Artículo 307.

«1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 50.000 euros y no hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. A estos efectos la mera presentación de los documentos de cotización no impedirá la consideración del impago como fraudulento.

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

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior se estará al importe total defraudado y no prescrito.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

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

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

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

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

5. Los jueces y tribunales podrán imponer al responsable de este delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, haya satisfecho todo el perjuicio económico causado o haya colaborado activamente con las autoridades o sus agentes para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos.»

Varias son las novedades que presenta la proyectada regulación del tipo básico de defraudación a la Seguridad Social. Tales innovaciones pueden compendiarse del siguiente modo:

a) Degradación de la cuantía defraudada a un importe superior a 50.000 euros, en vez de la cifra superior a 120.000 euros que contempla el texto vigente.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

b) Consideración de la falta de regularización como un elemento integrante del tipo y no, como hasta ahora acontece, como una excusa absoluta.

c) El hecho de presentar los documentos de cotización no impedirá la consideración del impago como fraudulento.

d) A efectos de determinar el volumen de la defraudación, la cuantía deja de computarse por años naturales, pues se tendrá en cuenta el importe total defraudado y no prescrito.

A primera vista, llama la atención que el prelegislador se haya decantado por romper el tratamiento unitario, en lo que a la cuantía se refiere, entre el delito de defraudación a la Seguridad Social y el delito contra la Hacienda Pública. La explicación que en tal sentido ofrece la Exposición de Motivos es la siguiente: *“La fijación del límite debe hacerse conforme a criterios económicos, políticos y sociales. La realidad social y económica actual pone de relieve la necesidad de actuar, con mayor contundencia, frente a las conductas presuntamente delictivas y tramas organizadas que ponen en peligro la sostenibilidad financiera del Sistema de Seguridad Social. La reducción e la cuantía del tipo delictivo permite que sean objeto de punibilidad penal hechos que actualmente sólo son sancionables administrativamente y que son objeto de un contundente reproche social en estos momentos de especial dificultad económica en el ámbito empresarial como los actuales”*.

Ciertamente, no cabe oponer reparos a la reflexión a que se ha hecho referencia; sin embargo, tales consideraciones serían igualmente extrapolables al delito contra la Hacienda Pública, razón por la cual se



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

echa en falta un mayor detalle en la justificación de la medida. Dicho esto, solo resta añadir que la modificación que se pretende introducir no es más que una legítima opción del prelegislador, para cuya adopción, previsiblemente, se habrá tenido en cuenta que la extraordinaria relevancia social del sistema de Seguridad Social y la necesidad de preservar su acción protectora de cara al futuro, justifican la necesidad de conferir al Derecho Penal un mayor ámbito de aplicación.

La siguiente novedad versa, al igual que acontece con el delito contra la Hacienda Pública, sobre la consideración de la falta de regularización como un elemento integrante del tipo, de manera que el delito sólo se entenderá consumado si el infractor no hubiera regularizado su situación ante la Seguridad Social, es decir cuando no proceda al completo reconocimiento y pago de la deuda, con anterioridad a que se le haya notificado la iniciación de las actuaciones inspectoras para la determinación del débito indicado o, en su defecto, a que el Ministerio Fiscal o el letrado de la Seguridad Social interponga denuncia o querrela por tales hechos. Sobre esta cuestión ya se han efectuado las consideraciones pertinentes en el apartado correspondiente al delito contra la Hacienda Pública, por lo cual huelgan comentarios adicionales al respecto.

El último inciso del artículo 307.1 sí es merecedor de un análisis más detallado. Según se infiere de su contenido, el mero hecho de que el autor haya presentado los documentos de cotización no impide la consideración del impago como fraudulento, lo que, a la postre, viene a



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

significar que es posible cometer la infracción penal a que se refiere el artículo 307 pese a que tales documentos hayan sido presentados ante la Seguridad Social.

En efecto, la defraudación a que se refiere el artículo 307 puede ser perfectamente cometida a través de la presentación de los documentos de cotización. Según reitera la doctrina jurisprudencial, tanto para el denominado delito fiscal como para la infracción penal contemplada en el artículo 307 del Código Penal, la conducta defraudatoria consiste en ocultar o desfigurar los datos relevantes para la determinación de la cantidad debida y, de ahí que la ocultación que permita eludir el pago pueda llevarse a cabo mediante una declaración en la que se reflejen de manera mendaz los datos necesarios para el cálculo de las cuotas, o bien a través de la falta de presentación de los documentos, en tanto que con esa maniobra omisiva se pretenda aparentar que no existe obligación de satisfacer cantidad alguna. Desde la perspectiva enunciada, el inciso que añade el prelegislador carece de relevancia real, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia admiten sin ambages que la declaración falaz es un instrumento apto para cometer la defraudación a que se refiere el tipo penal.

La Exposición de Motivos no contiene indicación alguna respecto de los motivos que justifican la proyectada reforma, mientras que la MIN se limita a referirse al inciso que se introduce en el artículo 307.1 de Código Penal, sin incluir explicación alguna que arroje luz sobre el alcance y trascendencia de la referida modificación. No obstante ello,



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

fácilmente se colige que la adicción objeto de cita no se refiere a supuestos en que se consignen datos inveraces en los documentos de cotización, pues como queda dicho, esa maniobra es apta para configura la defraudación típicamente prevista, sino a los casos en que el sujeto activo los confeccione debidamente y, sin embargo, no proceda a efectuar el pago correspondiente.

No es descartable que el prelegislador haya tenido en cuenta lo dispuesto en el artículo 22.3 del Real Decreto legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, que tipifica, como infracción grave, la conducta consistente en *“No ingresar, en la forma y plazos reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, habiendo presentado los documentos de cotización, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y que dicho impago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta con ellos no sea constitutivo de delito conforme al artículo 307 del Código Penal”*. Sin embargo, la mera indicación recogida en el texto de una norma de naturaleza extrapenal, como es el caso, no justifica, según constante doctrina jurisprudencial, que el mero impago de cuotas pueda colmar el tipo descrito en el referido artículo del Código Penal. En relación con el significado que debe atribuirse al concepto defraudación, en el contexto del artículo 307 del Código Penal, la jurisprudencia ha delimitado



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

perfectamente su alcance y contenido, en los términos que, a título de ejemplo recoge la STS de 27/10/2009:

CUARTO.- En el quinto motivo, al amparo del artículo 849.1 de la LECrim, sostiene que se ha infringido por aplicación indebida el artículo 307 del Código Penal. Sostiene que no concurre el elemento subjetivo, ya que el acusado declaró en todo momento a la Seguridad Social la deuda que se iba generando por las cuotas debidas. No se cuestiona el hecho de que en todo momento se realizaron oportunamente las declaraciones TC1 y TC2 en las que constaba la deuda. No se acusa ni se infiere que no se haya declarado la deuda o que se haya hecho por cantidad distinta de la debida. Entiende que el hecho del impago, por sí mismo, no supone defraudación a la Seguridad Social. En el motivo noveno denuncia la vulneración de la presunción de inocencia remitiéndose a los anteriores motivos. Dado que las alegaciones relativas a este último se relacionan directamente con el resto de cuestiones planteadas, pueden ser examinados conjuntamente.

1. En realidad, la conducta defraudatoria, consistente en la ocultación de datos relevantes para la determinación de la cantidad a ingresar a la Seguridad Social o a la Hacienda Pública, en su caso, es un elemento del tipo objetivo. El elemento del tipo subjetivo debe proyectarse sobre el conocimiento de la existencia de dicha conducta y de su significado y consecuencias. En cualquier caso, su concurrencia se examinará.

Aunque se trataba de un caso de subvenciones, en la STS núm. 2052/20002 , se decía que "hoy día nadie discute que el Derecho Penal debe ser el instrumento reactivo, para sancionar aquellas conductas que valiéndose



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

de artificios o engaños, defraudan a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social en las cantidades que el legislador ha estimado relevantes para imponer una sanción penal, dejando para la actividad sancionadora administrativa, las defraudaciones que estén por debajo del límite marcado (...)."La defraudación incide negativamente sobre el gasto público, lesionando gravemente el Estado social y los intereses generales, constituyendo además una conducta antisocial que, por razones de política criminal, sólo merece una pena cuando la cantidad defraudada supera las barreras señaladas por el legislador".

2. El artículo 307 sanciona, entre otras conductas, al que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta. La conducta típica, pues, consiste en defraudar eludiendo el pago. En la STS núm. 1333/2004 , en relación con el empleo del término "eludir", luego de señalar que "equivale a esquivar el pago de las cuotas de la Seguridad Social o de los tributos, que puede hacerse a través de una declaración falsa (acción) o también por no hacer la declaración debida (omisión)", se afirma que "ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social", relacionando los términos empleados con el paralelo delito fiscal del artículo 305.

Aparentemente en sentido diferente, de la STS núm. 523/2006, podría deducirse que sería bastante la mera omisión del pago. Argumentaba esta Sala en esa ocasión que "cuando la Ley define la conducta típica hace referencia tanto a la acción como a la omisión. Por lo tanto, esta equivalencia de ambas formas de la conducta demuestra que la simple omisión es



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

suficiente, pues si se exigiera que la omisión fuese acompañada de una "maniobra de elusión o defraudación", que sólo puede ser, por definición, activa, la referencia a la omisión sería superflua. Por otra parte, es preciso tener en cuenta que el delito del art. 307 CP consiste en la infracción de un deber que incumbe al agente de la retención y que tal infracción se configura mediante la retención indebida de sumas que debería haber ingresado".

Sin embargo, ello no quiere decir que, cuando se ha comunicado la existencia de la deuda, sea bastante el impago para configurar el delito, pues la omisión a la que se refiere no puede vincularse solo con el pago, sino necesariamente con la declaración previa, a la que el sujeto viene obligado. La descripción típica no se limita a establecer como elemento del tipo objetivo la falta de pago de una cantidad debida, es decir, el incumplimiento del deber de pagar cuando tal deber exista y se supere una determinada cantidad, sino que exige que ello se haga, además, defraudando. La acción típica no es no pagar, sino defraudar eludiendo el pago de las cuotas. Y, en cualquier caso, la precisión del concepto de lo que significa "defraudar eludiendo", debe superar la situación creada por quien comunica la existencia de la deuda y luego no realiza el ingreso que reconoce deber, sean cuales sean los cauces empleados para no realizar tal ingreso. La omisión, en consecuencia, será una acción típica porque supone una conducta en la que implícitamente se afirma que no concurren los presupuestos fácticos que harían obligatorio el pago de las cuotas o cantidades correspondientes. En este sentido, aunque referida al delito fiscal del artículo 305, en el que igualmente la acción típica examinada es defraudar eludiendo el pago, se pronunció esta Sala en la STS núm. 1505/2005, en la que se concluye que "no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

basa o se origina". En sentido similar se pronunció esta Sala en la STS núm. 801/2008, en la que se afirmó que "Para que se produzca la conducta típica del art. 305 CP, no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2006, entre otras)".

A la vista de lo expuesto, cabría entender que mediante la adición del inciso objeto de análisis, el prelegislador pretende configurar un nuevo concepto de defraudación mediante la simple elusión del pago de cuotas, de modo que el hecho de no ocultar o falsear las bases de cotización u otros datos relevantes para el cálculo de la cuota debida no impida que tal defraudación tenga lugar. De ser así, se produciría una quiebra de la homogeneidad de la estructura de los tipos penales regulados en los artículos 305 y 307 del Código Penal, ya que mientras el concepto de defraudación que determina la aplicación del tipo penal aludido en primer lugar no sufre alteración, el ámbito de aplicación del delito relativo a la defraudación a la Seguridad Social se amplía, en la medida en que no resultará necesario que la ocultación o tergiversación de los datos relevantes para el cómputo de las cuotas tenga lugar, siendo suficiente con que se produzca el impago de estas últimas para entender colmadas las exigencias del tipo penal.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

El último párrafo del número uno contempla la imposición de las penas restrictivas de derechos, en los mismos términos que los previstos para el delito regulado en el artículo 305. El fundamento de esta medida obedece a la voluntad de endurecer las consecuencias derivadas de la infracción penal.

El número dos introduce una regla novedosa para el cálculo de la cuantía defraudada. Mientras que el vigente artículo 307.2 prevé que para determinar la cuantía defraudada se habrá de estar 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, el proyectado número dos articula un modelo basado en la acumulación de cuantías, o sea el importe total defraudado y no prescrito, prescindiendo de la cuantificación anual establecida por la normativa vigente.

El sistema que patrocina el Anteproyecto dará lugar a la aplicación del tipo penal en un mayor número de supuestos, máxime si se tiene en cuenta la degradación de la “summa delicti” a 50.000 euros. Sin embargo, la referencia al importe total defraudado y no prescrito a que se refiere el indicado número dos y la mención incluida en el segundo párrafo del número tres, relativa a que la regularización también resultará aplicable una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa, suscita dudas interpretativas sobre el alcance que debe darse al concepto “importe total defraudado y no prescrito”.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Adviértase que la problemática que ahora se plantea no es la misma que, en su día, fue resuelta por la jurisprudencia -aspecto este ya tratado al analizar el segundo párrafo del artículo 305.4- toda vez que en este apartado no se cuestiona que el plazo de prescripción del delito es mayor que el que dispone la Administración para liquidar y exigir el pago de las deudas, sino si para la fijación del importe total de lo defraudado han de excluirse las deudas prescritas en el ámbito de la Seguridad Social, es decir, aquéllas respecto de las cuales ha prescrito el derecho de la Administración para determinarlas mediante liquidación o bien la acción para exigir su cobro, según establece las letras a) y b) del artículo 21 del 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 o, por el contrario, se debe atender al plazo de prescripción establecido para el delito, habida cuenta que el segundo párrafo del número tres prevé la operatividad de la regularización de las deudas respecto de las cuales ha prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa, lo que implica que tales deudas son aptas para conformar el tipo previsto en el artículo 307 del Código Penal.

Esta problemática no se suscita en el delito contra la Hacienda Pública, habida cuenta que las reglas para la determinación de la cuantía defraudada en dicha infracción penal no aluden al importe defraudado y no prescrito, lo que sí acontece respecto del delito contra la Seguridad social. La interpretación conjunta del número dos y el segundo párrafo del número tres, ambas del artículo 307, no se antoja fácil; por ello, se alerta sobre la conveniencia de esclarecer este



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

extremo, bien dejando constancia que la referencia al importe no prescrito viene referido a la prescripción de la infracción penal o, en caso contrario, es decir, si el importe prescrito se pretende anudar a la normativa de Seguridad Social antes citada, entonces debería suprimirse el párrafo segundo del apartado número tres del artículo 307.

Las restantes novedades coinciden esencialmente con las que se pretenden establecer para el delito contra la Hacienda, lo cual exonera de mayores reiteraciones. No obstante, en el número cuatro figura un posible error de redacción, ya que la referencia al *procedimiento administrativo para el cobro de la deuda* resulta reiterativa. Por ello, se sugiere la sustitución de esa frase por la de *procedimiento administrativo para la determinación de la deuda*.

Artículo 307. bis.

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

a) Cuando la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 120.000 euros.

b) Cuando la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal que se dedicaren a la realización de tales actividades.

c) Cuando la defraudación se cometa concurriendo la utilización de personas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios, o territorios que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito.

d) Cuando la defraudación se cometa concurriendo la utilización de personas, entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios u otros instrumentos fiduciarios, o en como territorios que oculten o dificulten la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o responsable del delito.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

2. A los supuestos descritos en el presente artículo le serán de aplicación todas las previsiones contenidas en el artículo 307 a excepción de lo establecido en su apartado 5, que sólo resultará aplicable al caso previsto en la letra a) del apartado anterior.

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

La regulación del tipo agravado del delito contra la Seguridad social es prácticamente idéntica a la proyectada para el delito contra la Hacienda Pública. Únicamente cabe decir que la vigente “summa delicti” establecida en cuantía superior a 120.000 para el tipo básico, pasa a ser el umbral de la modalidad agravada. Sin perjuicio de reconocer el ámbito de discrecionalidad del prelegislador en esta materia, al objeto de mantener un cierto grado de homogeneidad con el delito fiscal, debería valorarse la conveniencia de fijar el parámetro de la especial gravedad en atención al resultado de multiplicar por cinco la cuantía del delito básico y, en consecuencia, aplicar la agravación cuando las cuotas defraudadas, las devoluciones o las deducciones indebidas superen la cifra de 250.000 euros.

Artículo 307 ter.

1. Quien obtenga prestaciones del Sistema de la Seguridad Social, en beneficio propio o ajeno, por medio del error provocado mediante la simulación de hechos falsos o mediante la tergiversación u ocultación de hechos verdaderos, causando con ello un perjuicio grave al patrimonio de la Seguridad Social, será castigado con la pena prevista en el artículo 249 del Código Penal.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Será, en su caso, aplicable lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 307.

2. Cuando el valor de las prestaciones fuera superior a cincuenta mil euros o hubiera concurrido cualquiera de las circunstancias a que se refieren los apartados b), c) o d) del artículo 307 bis 1, se impondrá la pena prevista en el artículo 250 del Código Penal.

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

3.- Quedará exento de responsabilidad criminal en relación con las conductas descritas en los apartados anteriores el que reintegre una cantidad equivalente al valor de la prestación recibida incrementada en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección y control en relación con relación a las mismas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, el Letrado de la Seguridad Social, o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

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

4.- Resultará aplicable a los supuestos regulados en este artículo lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 307 del Código Penal.

La razón que justifica la introducción de este tipo penal viene explicitada en la Exposición de Motivos en los siguientes términos:
“Debido al antiguo concepto de subvención y a determinadas interpretaciones jurisprudenciales, se ha llegado a considerar como subvención a la prestación y al subsidio de desempleo. Con ello, se ha entendido que en estos casos sólo existía defraudación cuando la cuantía superaba los 120.000 euros, quedando despenalizadas las demás causas. Por ello, se reforma el artículo 308 del Código Penal para mantener dentro de la regulación del fraude únicamente las



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

ayudas y subvenciones de las Administraciones públicas cuando se supere la cifra de 120.000 euros. Cuando se trate de prestaciones del sistema de seguridad social, los comportamientos defraudatorios se tipifican en un nuevo precepto, el artículo 307 ter, que los castiga son las penas previstas para los delitos de estafa en los que pueden subsumirse. Esta solución permite dar un mejor tratamiento penal a las conductas fraudulentas contra la Seguridad Social y evita el riesgo de impunidad de aquellos fraudes graves que hasta ahora no superaban el límite cuantitativo establecido. El artículo 307 ter, en el tratamiento específico que realiza de estas conductas fraudulentas, viene también a facilitar la persecución de los nuevos tramas organizadas de fraude contra la Seguridad Social que, mediante la creación de tramas ficticias, tienen por único fin la obtención de prestaciones del Sistema con la consiguiente agravación de la pena”.

La explicación que ofrece la Exposición de Motivos guarda relación con la tesis jurisprudencial mantenida en relación con el fraude de prestaciones por desempleo, de la que es un fiel exponente la STS de fecha 11/12/2002, que en el apartado seis de la fundamentación jurídica establece las siguientes pautas:

6.- La cuestión sobre la prevalencia del tipo de fraude a la Seguridad Social, como dice la Sentencia de esta Sala de 1 de marzo de 2002 en la que se reconoce que no ha existido una respuesta unánime y firme en la jurisprudencia de esta Sala. Ello ha dado motivo a la convocatoria de un Pleno no jurisdiccional, que ha tenido lugar el día 15 de febrero de 2002, en el que se ha tomado el acuerdo de mantener el criterio asumido por la mayoría de las sentencias que se habían pronunciado sobre el particular, en el sentido de estimar que el fraude relativo a las prestaciones por desempleo constituye un



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

hecho típicamente previsto en el artículo 308 del Código Penal. Esta tesis encuentra su fundamento en las razones expuestas en la corriente jurisprudencial en la que, superando la distinción entre "subvenciones" y "subsidios" en atención a que el art. 81.2 a) del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria (Ley 31/1990) extendió el concepto de ayudas o subvenciones públicas "a toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado o sus Organismos autónomos a favor de personas o Entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público", finalidad ésta que indudablemente concurre en la actividad pública encaminada a paliar los efectos sociales negativos del paro laboral. Interpretación, por otra parte, acorde con la especificidad del Título XIV del Código Penal del que forma parte el art. 308 ("De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social"). En definitiva, estos fraudes suponen una especie de estafa privilegiada y por consiguiente debe ser el precepto antes citado el que ha de ser aplicado por razón del principio de especialidad (art. 8º.1 C. Penal). Ello quiere decir, por tanto, que cuando este tipo de conductas antisociales, no superen la cuantía de los diez millones de pesetas que en dicho precepto se señalan como condición objetiva de punibilidad, la respuesta del Estado frente a las mismas ha de ser la del Derecho administrativo sancionador".

En la medida en que el fraude en las prestaciones de la Seguridad Social no puede ser reconducido al delito de estafa, al ser considerado como una modalidad del fraude de subvenciones regulado en el artículo 308 del Código Penal, cuya punición requiere que el fraude exceda de 120.000 euros, el prelegislador ha reaccionado para evitar la abrumadora impunidad de este tipo de comportamientos, mediante establecimiento de un tipo penal circunscrito a las prestaciones del



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

sistema de Seguridad Social, que pueda poner coto a una multiplicidad de comportamientos manifiestamente antisociales, pese a que no alcancen la cifra de 120.000 euros a que se refiere el artículo 308 del Código Penal.

El bien jurídico protegido es la indemnidad de las prestaciones del Sistema de Seguridad Social. Tales prestaciones se detallan en el artículo 38.1 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante TRLGSS), de manera que el tipo no engloba solamente las prestaciones por razón de desempleo a que se refiere la Exposición de Motivos, sino cualquier otra prestación económica indicada en el precepto citado y, además, cualquier otra de carácter público que tenga como finalidad complementar, ampliar o modificar las prestaciones de Seguridad Social, en su modalidad contributiva (artículo 38.4 del TRLGSS) y las mejoras voluntarias contempladas en el artículo 39 del TRLGSS.

La acción típica consiste en obtener tales prestaciones por medio de error provocado mediante la simulación de hechos falsos o mediante la tergiversación u ocultación de hechos verdaderos. En la redacción del tipo se aprecian manifiestas similitudes con el delito de estafa, dado que el engaño bastante propio de esta figura se configura a través de la realización de la conducta mendaz, que provoca un acto de disposición -la concesión de la prestación- viciada por el error, siendo por ello, previsiblemente, por lo que el prelegislador sanciona la conducta con la



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

pena privativa de libertad prevista en el artículo 249 del Código Penal para el delito de estafa.

El desvalor del resultado se concreta en la causación de un perjuicio grave para el patrimonio de la Seguridad Social. La fijación de ese parámetro origina inseguridad jurídica, dado que se abandona el sistema de cuantías previsto para los restantes preceptos colindantes, al optar el prelegislador por fijar el ámbito objetivo del tipo en base a un concepto jurídico indeterminado, que si bien no es extravagante a nuestro sistema penal, rompe con la sistemática seguida en los restantes delitos sobre los que incide el Anteproyecto e, incluso, con el criterio adoptado para fijar el umbral de la aplicación del tipo agravado a que se refiere el número dos –más de 50.000 euros-, que coincide con la cuantía prevista para la modalidad agravada de delito de estafa. En virtud de lo expuesto, sería conveniente establecer una cuantía determinada cuya superación dé lugar a la aplicación del tipo básico, sugiriéndose la cifra de 10.000 euros que es la quinta parte de la cuantía prevista para la infracción penal agravada.

El segundo párrafo del número uno contempla la imposición de las mismas penas privativas de derechos que el artículo 307. En este apartado, llama la atención que no se haya previsto la pérdida de la posibilidad de obtener las prestaciones del Sistema de Seguridad Social, cuya indemnidad constituye el bien jurídico que se trata de proteger, sobre todo si se tiene en cuenta que el artículo 47 del texto refundido de



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

la Ley sobre infracciones y sanciones en el Orden Social prevé, a modo de sanción, la pérdida temporal de tales las prestaciones.

El último párrafo del indicado número prevé la aplicación de la atenuante privilegiada recogida en el artículo 305.7. Ninguna objeción cabe formular respecto.

El número dos del artículo 307.3 establece el subtipo agravado al que se ha hecho mención. Para que dicho subtipo pueda ser aplicado es necesario que el valor de las prestaciones exceda de 50.000 euros, o bien concurra cualquiera de las circunstancias previstas descritas en el artículo 307.bis. La figura agravada lleva asociada la pena establecida en el artículo 250 del Código Penal para las estafas agravadas, así como una mayor extensión de la privación de los derechos ya mencionados al analizar el tipo básico. Debe advertirse que este apartado adolece de una regla para cálculo de la cuantía, a diferencia de lo que acontece con las restantes infracciones concernidas por el Anteproyecto. Por tanto, se considera conveniente introducir una previsión específica para tal fin.

El número tres establece cuáles son los requisitos necesarios para que opere la exención de responsabilidad por reintegro de las prestaciones percibidas indebidamente. A diferencia de lo que acontece con el delito contra la Hacienda Pública y el de defraudación a la Seguridad Social, la restitución de las prestaciones opera como excusa absolutoria, de modo que el delito se consuma con la obtención de las



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

prestaciones indebidas. Para que la exención de responsabilidad penal pueda ser aplicable es necesario que se restituyan las cantidades percibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos. Como se observa, el precepto no requiere que el autor del delito reconozca el carácter indebido de la prestación recibida, al igual que ocurre con el delito regulado en el artículo 308.

Al igual que acontece con el resto de los delitos afectados por la reforma la exención de responsabilidad por restitución de las prestaciones alcanzará a las falsedades documentales de carácter instrumental que el autor hubiera podido cometer. Por último, también se contempla, en el número cuatro del artículo, la continuación del procedimiento administrativo para el cobro de la deuda, pese a la incoación del proceso penal, en los mismos términos que se prevé para el delito regulado en el artículo 307 del Código Penal.

Artículo 308.

1. El que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas en una cantidad o por un valor superior a 120.000 E falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido y no lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.

2. Las mismas penas se impondrán al que, en el desarrollo de una actividad sufragada total o parcialmente con fondos de las Administraciones públicas los aplique en una cantidad superior a 120.000 E a fines distintos de aquéllos para los que la subvención o ayuda fue concedida y no lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

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

4. Para la determinación de la cantidad defraudada se estará al año natural y deberá tratarse de subvenciones o ayudas obtenidas para el fomento de la misma actividad privada subvencionable, aunque procedan de distintas administraciones o entidades públicas.

5. Se entenderá realizado el reintegro al que se refieren los apartados 1 y 2 cuando se extienda a las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas o aplicadas incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales desde el momento en que las percibió, y se lleve a cabo antes de que se haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación y control en relación con dichas subvenciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, 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.

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

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

7. Los jueces y tribunales podrán imponer al responsable de este delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, haya llevado a cabo el reintegro a que se refiere el apartado quinto y satisfecho cualesquiera otros perjuicios económicos causados, o haya colaborado activamente con las autoridades o sus agentes para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

El precepto arriba indicado también ha sido objeto de modificaciones. La primera de ellas, consiste en la eliminación del vocablo “desgravaciones”, lo que implica que solamente integran el tipo las subvenciones y ayudas que no consistan en prestaciones del Sistema de Seguridad Social. Según sostiene la doctrina mayoritaria, las desgravaciones a que se refiere el vigente artículo 308 son aquéllas que no tienen naturaleza jurídico-tributaria, pues si fueran de tal jaez nos hallaríamos ante un beneficio de carácter fiscal incardinable dentro de la órbita del artículo 305 del Código Penal. Por ello, es previsible que el prelegislador haya considerado que las desgravaciones que conciernen al artículo 308 son reconducibles al concepto subvención o de ayuda y, de ahí que haya optado por suprimir ese inciso. No obstante, se aboga por mantener en la redacción del tipo la figura de las desgravaciones, al objeto de evitar posibles confusiones sobre el alcance real de la modificación. Por último, también se prevé que la falta de reintegro pasa a integrarse dentro de la conducta típica y, en consecuencia, deja de operar como excusa absolutoria.

El número dos también ha sido objeto de modificación. En primer lugar, el Anteproyecto utiliza la expresión “actividad sufragada total o parcialmente con fondos de las Administraciones Públicas”, en vez de “actividad subvencionada con fondos de las Administraciones Públicas”. Previsiblemente, mediante el cambio de redacción apuntado el prelegislador pretende abarcar tanto las subvenciones como las ayudas, despejando así cualquier duda interpretativa que pudiera derivar del uso



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

de la expresión “actividad subvencionada”, en orden a excluir a las ayudas del ámbito de aplicación de la modalidad delictiva. Tal aserto se corrobora en la parte final del precepto, en la que se alude a la subvención o ayuda.

Mayor importancia reviste la segunda de las modificaciones introducidas. Según reza el actual artículo 308.2 del Código Penal *“Las mismas penas se impondrán al que, en desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones Públicas cuyo importe supere los 120.000 euros incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida”*. Del texto transcrito cabe colegir que la conducta tipificada en el precepto requiere que la subvención concedida exceda de 120.000 euros, y que el sujeto activo infrinja las condiciones establecidas para la concesión, siempre que tal vulneración implique una modificación esencial de los fines para los que fue concebida, sin que sea necesario que el desvío que provoca la alteración sustancial de los fines exceda de 120.000 euros, cuantía ésta que sólo concierne al montante de la subvención.

Sin embargo, el prelegislador describe de manera diferente la conducta típica, pues el núcleo esencial de la infracción se configura en función de que el desvío de los fondos supere el umbral de los 120.000 euros, aspecto este que resulta irrelevante para la normativa vigente, como así lo refleja la mayoría de la doctrina científica, que considera que lo principal, a efectos de delimitar la conducta típica, es que la subvención supere la cuantía establecida por el artículo 308, y no que la alteración de las condiciones implique un perjuicio por tal importe.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

En el sentido apuntado procede traer a colación la SAP de Zaragoza, de fecha 15/12/2008, que en desarrollo de la labor exegética que le es propia entendió que la figura delictiva del artículo 308.2 requiere que la totalidad o la mayor parte de la subvención se destine a otros fines, de modo que los elementos determinantes de la subvención hayan quedado sin satisfacerse por el desvío de fondos, careciendo de tipicidad penal la distracción de una pequeña cantidad que no haya supuesto una alteración sustancial de la finalidad del dinero concedido.

Ni en la Exposición de Motivos ni en la MIN se explicitan las razones que justifican el cambio operado, mas, tal medida no se compadece con la idea de una mayor firmeza al objeto de garantizar el rigor y la probidad que debe presidir el uso de los fondos públicos concedidos a los particulares, pues siendo cierto que la medida propicia un mayor grado de seguridad jurídica, al concretarse la cuantía y prescindir de conceptos jurídicos indeterminados, lo cierto es que se amplía el margen de impunidad de ciertos comportamientos que son acreedores de reproche social y originan un perjuicio estimable a las arcas públicas.

Los números tres y cuatro no incorporan novedad alguna. En el número cinco se detallan los requisitos necesarios para que el reintegro pueda excluir la responsabilidad penal. La novedad más destacable consiste en que el reintegro también viene referido a las cantidades



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

indebidamente aplicadas, en clara referencia a la conducta descrita en el número dos.

El número seis prevé, en su primer párrafo, que la existencia de un procedimiento penal no impedirá que la Administración pueda exigir el reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente aplicadas. A tal fin, el importe determinado en sede administrativa tendrá carácter provisional, hasta en tanto no se resuelva el proceso penal. El segundo párrafo viene referido a la subsistencia de la acción de cobro de la Administración, no obstante el proceso penal en curso, cuya regulación coincide con la establecida en el artículo 307 del Código Penal.

Finalmente, el número siete contempla la atenuante privilegiada por reintegro tardío y resarcimiento de los perjuicios causados, o por la colaboración activa en la identificación de otros responsables o en el esclarecimiento de los hechos.

Artículo 310 bis

« Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas:

a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años.

b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

c) *Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310.*

Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Potestativamente, podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33. »

Las modificaciones que el Anteproyecto plantea son escasas. La primera de ellas incide sobre la pena de multa, que se bifurca en los apartados a) y b), en función de la pena privativa de libertad imponible a las personas físicas. La segunda contempla la imposición taxativa de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar los beneficios o incentivos fiscales o de Seguridad Social, por un período de tres a seis años; con carácter potestativo, se establece la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas. La novedad introducida en el penúltimo párrafo del artículo resulta coherente con las penas privativas de derechos establecidas para las personas físicas. Ahora bien, puesto que para los tipos agravados el prelegislador dispone que las penas privativas de derechos tendrán un alcance mínimo de cuatro años y un máximo de ocho, por coherencia sistemática debería establecerse dicho plazo también para las personas jurídicas.

En cuanto al último párrafo del artículo indicado, el cual no ha sufrido modificación alguna, se debe hacer notar que carece de sentido mantener la posibilidad de imponer la medida prevista en la letra f) del



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

número 7 del artículo 33 del Código Penal, el cual dispone que a las personas jurídicas le es aplicable la *“inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años”*, habida cuenta que el prelegislador ya ha previsto, con carácter imperativo, la imposición de esas penas en el párrafo anterior.

Artículo 311.

«Serán castigados con las penas de prisión de seis meses a seis años y multa de seis a doce meses:

1. Los que, mediante engaño o abuso de situación de necesidad, impongan a los trabajadores a su servicio condiciones laborales o de Seguridad Social que perjudiquen, supriman o restrinjan los derechos que tengan reconocidos por disposiciones legales, convenios colectivos o contrato individual.

2. Los que empleen simultáneamente a una pluralidad de trabajadores sin comunicar su alta en el régimen de la Seguridad Social que corresponda o, en su caso, sin haber obtenido la correspondiente autorización de trabajo, siempre que el número de trabajadores afectados sea al menos de:

a) el veinticinco por ciento, en los centros de trabajo que ocupen a más de cien trabajadores,

b) el cincuenta por ciento, en los centros de trabajo que ocupen a más de diez trabajadores y no más de cien, o

c) la totalidad de los mismos, en los centros de trabajo de más de cinco trabajadores.

3. Los que en el supuesto de transmisión de empresas, con conocimiento de los procedimientos descritos en los apartados anteriores, mantengan las referidas condiciones impuestas por otro.

4. Si las conductas reseñadas en los apartados anteriores se llevaran a cabo con violencia o intimidación se impondrán las penas superiores en grado. »



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

El único aspecto novedoso que el Anteproyecto incorpora al artículo 311 del Código Penal se concreta en la introducción del número dos, el cual incorpora dos nuevas modalidades delictivas. La primera de ellas consiste en el hecho de emplear simultáneamente a una pluralidad de trabajadores sin comunicar el alta en Seguridad Social, mientras que la segunda viene referida a su contratación sin haber obtenido la correspondiente autorización de trabajo. En ambos casos, es preciso que el número de trabajadores afectados alcance un determinado porcentaje en relación con la plantilla del centro de trabajo.

La jurisprudencia ha entendido que el hecho de no dar de alta a los trabajadores en la Seguridad puede dar lugar a la aplicación del tipo penal descrito en el artículo 311.1 del Código Penal, pues tal conducta implica la imposición de condiciones que perjudiquen los derechos de aquéllos. Ahora bien, para que el precepto aludido puede ser aplicado es necesario que medie engaño o abuso de necesidad, pues si no concurren tales requisitos la represión de tales conductas se circunscribe al ámbito administrativo sancionador. Lo mismo acontece con la contratación de personas que carecen de autorización para trabajar; dicha conducta puede ser constitutiva del delito previsto en el artículo 312.2, inciso segundo, pero igualmente resulta necesario que la contratación de extranjeros sin permiso de trabajo se verifique en condiciones que perjudiquen, supriman o restrinjan los derechos que tengan reconocidas por disposiciones legales, convenios colectivos o contrato individual.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

El número dos del artículo 311 incorporado por el Anteproyecto no veda la aplicación de los preceptos anteriormente citados, pues la conducta típica no está condicionada al perjuicio de los derechos de aquellos, sino a que la contratación supere un determinado porcentaje de la plantilla del centro de trabajo. La Exposición de Motivos ofrece una justificación detallada de las razones que llevan al prelegislador a introducir el nuevo tipo penal, frente a las cuales no procede formular objeción alguna, dados los perjuicios que origina a los trabajadores la privación de los derechos del sistema de Seguridad Social, amén de la competencia desleal que comporta tal circunstancia para los empleadores que se atienen al cumplimiento de la normativa en esta materia. Empero, lo que sí se aconseja replantear es que la sanción penal sólo sea aplicable cuando la contratación de los trabajadores sea simultánea. Etimológicamente simultáneo es aquello que se hace u ocurre al mismo tiempo que otra cosa. En el caso que nos ocupa, la contratación simultánea de una pluralidad de trabajadores implica que éstos han de ser contratados a la vez; por ello, si el empleador procediera a la contratación espaciada en el tiempo esta conducta no sería incardinable en el tipo penal, por más que se alcanzaran los porcentajes que se detallan en las letras a) hasta c) del precepto.

La circunstancia a que se ha hecho mención sugiere reformular la redacción dada al precepto, al objeto de eliminar la referencia al carácter simultáneo de la contratación que, como queda dicho, propicia que la aplicación del precepto pueda ser fácilmente burlada por el empleador mediante la contratación sucesiva. Asimismo, también se estima



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

conveniente reconsiderar la referencia al centro de trabajo, pues no debe ignorarse que las empresas que cuenten con diferentes centros de trabajo pueden eludir la aplicación del precepto mediante la distribución adecuada de los trabajadores, al objeto de no superar los umbrales fijados por el precepto.

Por último, también se sugiere, dada la importancia del aspecto, sobre todo de cara a la aplicación del supuesto C) del número dos, excluir, a efectos del cómputo de los trabajadores, al personal de alta dirección a que se refiere el Real Decreto 1382/1985, para así evitar, principalmente, que en empresas de pequeña dimensión la falta de alta en Seguridad Social de dicho personal que, según establece el artículo 1.2 del citado Real Decreto, ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, pueda dar lugar a la aplicación del tipo penal.

Artículo 398

«La autoridad o funcionario público que librare certificación falsa será castigado con la pena de suspensión de seis meses a dos años. Lo dispuesto en el presente precepto no será aplicable a los certificados relativos a la Seguridad Social y a la Hacienda Pública.»

El Anteproyecto introduce un segundo párrafo, en cuya virtud el libramiento, por autoridad o funcionario público, de certificación falsa queda excluido de la aplicación del indicado artículo, cuando la certificación sea relativa a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social. La Exposición de Motivos ofrece una profusa justificación de los motivos que abogan en favor de la modificación, siendo destacables las dudas que al prelegislador le suscita la interpretación restrictiva que, en



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

perjuicio del reo, se hace del artículo 398 del Código Penal, es decir la exclusiva aplicación del tipo privilegiado a los certificados de menor importancia, pues se considera que tal interpretación puede colisionar con el principio de legalidad.

Es cierto que, en su acepción literal, el contenido del artículo 398 viene referido a cualquier certificado; sin embargo, la doctrina jurisprudencial (vide, entre otras, las SSTs de fecha 12/1/2004 y 7/5/2010) ha considerado que la falsificación de cualquier certificado no siempre implica la aplicación del artículo 398, en detrimento del artículo del artículo 390.1 -relativo a la falsedad documental-, pues si la alteración del certificado reviste una particular gravedad y trascendencia resultará de aplicación el precepto aludido en último lugar, y no el referido artículo 398. Por ello, no deja de sorprender la velada crítica que el prelegislador dirige a la labor exegética realizada por el Tribunal Supremo.

Mas, sean cuales fueren las razones de tal reticencia, lo cierto es que el prelegislador considera oportuno excluir del ámbito del tipo privilegiado a los certificados relativos a la Seguridad Social y la Hacienda Pública, con independencia de la significación y el alcance de la certificación de que se trate. Tal medida, aunque no se ajusta al criterio jurisprudencial hasta ahora mantenido, se inserta dentro de las legítimas opciones de política criminal, por lo que no cabe plantear mayores objeciones respecto de la medida proyectada.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Artículo 433 bis

«La autoridad que a sabiendas y de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa falseare su contabilidad, documentos o información que deban reflejar su situación económica será castigada con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de uno a diez años y multa de seis a doce meses.

Si se llegare a causar el perjuicio económico a la entidad se impondrán las penas en su mitad superior.»

Como se refleja en la MIN, la finalidad de este precepto no es otra que la de combatir la gestión deficiente de los recursos públicos, incriminando aquellas conductas en que tal gestión sea consecuencia de haber efectuado gastos sin crédito, superando el importe del presupuesto. Para tal fin, el prelegislador incorpora un nuevo delito al Código Penal, el cual presenta notables similitudes con el que se describe en el artículo 290 del Código Penal, de manera que la conducta de los administradores de sociedades mercantiles que se tipifica en el precepto último citado se extiende a las autoridades de las entidades públicas. Ciertamente, el tipo que se pretende incorporar al Código penal guarda notables similitudes con el delito de falseamiento contable previsto en el artículo 290, pues la actuación mendaz debe recaer sobre la contabilidad, documentos o información que deban reflejar la situación económica de la entidad pública, y ser potencialmente capaz de originar a esta última un perjuicio económico.

Son varias las consideraciones que el artículo 433 bis suscita. Si la pretensión del prelegislador es poner coto al hecho de efectuar gastos sin crédito, superando así el importe del presupuesto –así se refleja en la MIN- , debería tipificarse tal conducta, es decir, se debería sancionar



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

la realización de gastos sin habilitación presupuestaria o, en su caso, una vez agotado el crédito disponible, en vez de extender a la entidades públicas el delito de falseamiento contable previsto en el artículo 290 del Código Penal. Si se analiza con rigor la figura delictiva que se plantea introducir, el bien jurídico que se pretende proteger es la autenticidad de la documentación contable y financiera de la entidad, para evitar que de su falseamiento pueda derivar un perjuicio económico, mas no, necesariamente, el hecho de originar gastos al margen de lo presupuestado o autorizado.

En segundo lugar, sería conveniente que el prelegislador evitara que el delito que pretende introducir no se convierta, en algunas ocasiones, en un tipo privilegiado que impida, por razón del principio de especialidad, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 390.1 del Código Penal -precepto este que contiene unas penas más severas, incluida la pena privativa de libertad- habida cuenta que alguna de las conductas que se describen en los ordinales 1º hasta 4º del artículo citado en último lugar podrían ser aplicables a las falsedades contables o de documentos que reflejen la situación económica de la entidad pública.

En tercer lugar no deben pasar inadvertidas las dudas que origina la inclusión del término información, habida cuenta que el concepto jurídico-penal de documento, concebido de manera extensa en el artículo 26 del Código Penal, engloba a cualquier soporte material que



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica.

Por último, se ha de poner de relieve la falta de concordancia entre el tipo que se describe en la MIN, que contempla, además, el perjuicio económico a la calificación crediticia, y recogido en el texto articulado, que sólo hace referencia al perjuicio económico a la entidad.

VI CONCLUSIONES

PRIMERA. Con los matices y correcciones técnicas que se contienen en este informe, en términos generales, las medidas que plantea el prelegislador se antojan adecuadas para proporcionar mejores instrumentos para la represión de comportamientos que lesionan gravemente el principio consagrado en el artículo 31 de la Constitución, a saber: el sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica. De igual modo, la reforma que se pretende introducir redundará en beneficio del sistema de Seguridad Social, que según prevé el artículo 41 de la Carta Magna, debe garantizar, a todos los ciudadanos, la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Particularmente, debe destacarse el tratamiento especial que se prevé para la delincuencia organizada y los entramados societarios, tanto para facilitar la persecución como para adecuar el reproche penal que su actuación merece.

SEGUNDA.- Dentro del marco de colaboración institucional, y sin que lo dicho a continuación pueda interpretarse como una muestra de desconfianza o recelo hacia la finalidad perseguida por el prelegislador, resulta conveniente alertar sobre las disfunciones que puede producir la configuración de la ausencia de regularización tributaria, definida en el artículo 305.4 del Código Penal, como un elemento integrante del tipo descrito en el artículo 305.1 de dicho texto legal, en vez de una excusa absolutoria, como acontece en la actualidad.

En primer lugar, se ha de indicar que no resulta necesario adoptar esa medida para precaver los perniciosos efectos que se indican en la Exposición de Motivos, habida cuenta que tras la reforma del artículo 180.2 de la LGT, la Administración tributaria no está obligada a pasar el tanto de culpa cuando la regularización se ha producido. En segundo lugar, el cambio proyectado puede dar lugar a la prolongación del término inicial de la prescripción, al hacer depender la consumación del delito de un acontecimiento que es ajeno a la conducta llevada a cabo por el sujeto activo, cual es el inicio de las actuaciones de investigación e inspección o, en su caso, la interposición de denuncia o querrela o el conocimiento formal, por parte del sujeto activo, del inicio del proceso penal. Por último, cuando el plazo de regularización finalice por la



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

interposición de denuncia o querrela, el “*dies a quo*” de la prescripción puede coincidir con el momento en que se suspende el cómputo del plazo de dicha figura, de acuerdo a lo previsto en el artículo 132.2.2.^a del Código Penal.

Por todo ello, se considera adecuado seguir contemplando como excusa absolutoria a la regularización tributaria y, por ende, a las restantes regularizaciones a que alude el Anteproyecto.

TERCERA. Las medidas previstas en el artículo 305.5 y 307.4 para preservar las facultades de autotutela de la Administración tributaria durante la sustanciación del proceso penal, comportan una serie de ventajas que no son desdeñables, porque se adelantaría el momento del cobro de la deuda tributaria, a expensas de lo que acuerde, finalmente, el juez penal, y se evitaría otorgar un trato procedimental más favorable a quienes han realizado una defraudación de mayor gravedad.

No obstante, el sistema propuesto altera el vigente de prejudicialidad penal sin un soporte legal que lo permita. Por eso, la convalidación de las propuestas del Anteproyecto requeriría la reforma de la Ley General Tributaria y del Reglamento de Gestión e Inspección Tributarias en materias de liquidación y afianzamiento, y debería prever, además, los efectos a los que tendría que hacer frente la Administración tributaria en caso de que la resolución judicial fuera, finalmente, discrepante de la deuda fijada por la Administración, liquidada y cobrada



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

o garantizada. Estos efectos deberían incluir, como mínimo, el resarcimiento a los particulares del coste de las garantías, y el pago de intereses y costas procesales.

CUARTA.- La previsión de un tipo agravado cuando la defraudación contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social se haya cometido en el seno de un “grupo criminal” (no sólo de una “organización criminal”) implica una invasión desmesurada del ámbito del tipo básico por parte de este tipo agravado, habida cuenta de que la definición de “grupo criminal” del artículo 570 ter del Código Penal tan sólo exige la unión de más de dos personas y excluye su naturaleza estable o jerarquizada. Esta propuesta puede plantear problemas de proporcionalidad de la sanción y, por tanto, de constitucionalidad, tanto por equiparar la intervención de una organización y la de un simple grupo, como por desdibujar la diferencia entre el tipo básico y el agravado.

QUINTA. El Anteproyecto añade un último inciso al artículo 307.1 del Código Penal del siguiente tenor: *“A estos efectos la mera presentación de los documentos de cotización no impedirá la consideración del impago como fraudulento”*. Ni la Exposición de Motivos ni la MIN precisan el alcance de la medida proyectada.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Cabe entender que mediante la adición del inciso objeto de análisis, el prelegislador pretende configurar un nuevo concepto de defraudación mediante la simple elusión del pago de cuotas, de modo que el hecho de no ocultar o falsear las bases de cotización u otros datos relevantes para el cálculo de la cuota debida no impida que tal defraudación tenga lugar. De ser así, se produciría una quiebra de la homogeneidad de la estructura de los tipos penales regulados en los artículos 305 y 307 del Código Penal, ya que mientras el concepto de defraudación que determina la aplicación del tipo penal aludido en primer lugar no sufre alteración, el ámbito de aplicación del delito relativo a la defraudación a la Seguridad Social se amplía, en la medida en que no resultará necesario que la ocultación o tergiversación de los datos relevantes para el cómputo de las cuotas tenga lugar, siendo suficiente con que se produzca el impago de estas últimas para entender colmadas las exigencias del tipo penal.

SEXTA.- La referencia al importe total defraudado y no prescrito a que se refiere el número dos del artículo 307, de cara a la determinación de la cuantía del delito, y la mención incluida en el segundo párrafo del número tres del citado artículo, relativa a que la regularización también resultará aplicable una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa, suscita dudas interpretativas sobre el alcance que debe darse al concepto “importe total defraudado y no prescrito”, pues al dejar de lado el sistema de cómputo anual vigente y optar por la modalidad de acumulación de importes, no queda claro si



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

la prescripción a tener en cuenta en el artículo 307.2 es la fijada por el Código Penal o la establecida por la normativa de Seguridad Social.

Por ello, se alerta sobre la conveniencia de esclarecer este extremo, dejando constancia de que la referencia al importe no prescrito se refiere a la prescripción de la infracción penal o bien, si el importe prescrito se pretende anudar al plazo de prescripción previsto en la normativa de Seguridad Social, debería suprimirse el párrafo segundo del apartado número tres del artículo 307 del Código Penal.

SÉPTIMA.- En el delito básico previsto en el artículo 307 ter, el desvalor del resultado se concreta en la causación de un perjuicio grave para el patrimonio de la Seguridad Social. La fijación de ese parámetro origina inseguridad jurídica, dado que se abandona el sistema de cuantías previsto para los restantes preceptos colindantes, al optar el prelegislador por fijar el ámbito objetivo del tipo en base a un concepto jurídico indeterminado que, si bien no es extravagante a nuestro sistema penal, rompe con la sistemática seguida en los restantes delitos sobre los que incide el Anteproyecto e, incluso, con el criterio adoptado para fijar el umbral de la aplicación del tipo agravado a que se refiere el número dos –más de 50.000 euros-, que coincide con la cuantía prevista para la modalidad agravada de delito de estafa.

En virtud de lo expuesto, sería aconsejable establecer una cuantía determinada cuya superación dé lugar a la aplicación del tipo básico, sugiriéndose la cifra de 10.000 euros, que es la quinta parte de



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

la cuantía prevista para la infracción penal agravada. Asimismo, se echa en falta el establecimiento de una regla para el cálculo de la cuantía de 50.000 euros prevista para la modalidad agravada, al igual que acontece con las restantes infracciones concernidas por el Anteproyecto.

OCTAVA.- El tipo regulado en el artículo 311.2 del Código Penal requiere que la contratación de los trabajadores, en los porcentajes establecidos, sin comunicar su alta al régimen de Seguridad Social sea simultánea. La circunstancia a que se ha hecho mención aconseja reformular la redacción dada al precepto, al objeto de eliminar la referencia al carácter simultáneo de la contratación, pues la redacción actual propicia que la aplicación del precepto pueda ser fácilmente burlada por el empleador mediante la contratación sucesiva de los trabajadores. Asimismo, también se estima conveniente reconsiderar la referencia al centro de trabajo, pues no debe ignorarse que las empresas que cuenten con diferentes centros de trabajo pueden eludir la aplicación del precepto mediante la distribución adecuada de los trabajadores, al objeto de no superar los umbrales fijados por el precepto.

NOVENA.- Son varias las consideraciones que el artículo 433 bis suscita. Si la pretensión del prelegislador es poner coto al hecho de efectuar gastos sin crédito, superando el importe del presupuesto –así se refleja en la MIN- , debería tipificarse tal conducta, es decir, se debería sancionar la realización de gastos sin habilitación presupuestaria o, en su caso, una vez agotado el crédito disponible, en



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

vez de extender a la entidades públicas el delito de falseamiento contable previsto en el artículo 290 del Código Penal. Si se analiza con rigor la figura delictiva que se pretende introducir, el bien jurídico que se pretende proteger es la autenticidad de la documentación contable y financiera de la entidad, para evitar que de su falseamiento pueda derivar un perjuicio económico, mas no, necesariamente, el hecho de originar gastos al margen de lo presupuestado o autorizado.

En segundo lugar, sería conveniente que el prelegislador evitara que el delito que pretende introducir no se convierta, en algunas ocasiones, en un tipo privilegiado que impida, por razón del principio de especialidad, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 390.1 -precepto que contiene unas penas más severas, incluida la pena privativa de libertad- habida cuenta que alguna de las conductas que se describen en los ordinales 1º hasta 4º del artículo último citado, podrían ser aplicables a las falsedades contables o de documentos que reflejen la situación económica de la entidad pública.

En tercer lugar no deben pasar inadvertidas las dudas que origina la inclusión del término información, habida cuenta que el concepto jurídico- penal de documento, concebido de manera extensa en el artículo 26 del Código Penal, engloba a cualquier soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica.



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Por último, se ha de poner de relieve la falta de concordancia entre el tipo que se describe en la MIN que contempla, además, el perjuicio económico a la calificación crediticia, y el recogido en el texto articulado, que sólo hace referencia al perjuicio económico a la entidad.

Y para que conste y surta efectos, extendo y firmo la presente en Madrid, a veintiocho de junio de dos mil doce.