

## Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012

Andreu Van den Eynde Adroer\*

La última reforma de calado del Código Penal español se produce a través de la Ley Orgánica 7/2012<sup>1</sup> inserta dentro de la estrategia política de “lucha contra el fraude” que se ha venido desarrollando con esta y otras medidas legislativas. Sin entrar a valorar a fondo la orientación político criminal que inspira toda la batería de nuevas medidas en materia tributaria, lo cierto es que los españoles están presenciando la aparición de curiosas (por novedosas) figuras que se han instalado ya en el debate de nuestro día a día, desde la “amnistía fiscal” hasta la limitación de pagos en efectivo, la imprescriptibilidad de determinadas deudas tributarias, etc.

Desde la perspectiva de análisis de la reforma estrictamente jurídico-penal, la modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social ofrece también novedades aunque habremos de esperar a que se produzcan más debates doctrinales y pronunciamientos concretos de los Tribunales para confirmar las interpretaciones que puedan efectuarse en un momento tan inicial.

Como avanzábamos (y como propugna en su preámbulo la Ley Orgánica 7/2012) la reforma de los delitos de los artículos 305 a 310 bis del Código Penal obedece a la necesidad de “mejorar la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público”. Si hubiéramos de destacar las novedades más importantes de la Reforma, seguramente harían referencia a la creación de tipos agravados, la modificación de penas y plazos de prescripción, la posibilidad de persecución por la Administración del cobro de la deuda sin pendencia a resultados del proceso penal y la introducción de una regularización fiscal con efectos jurídicos muy complejos e inciertos.

---

Especial para la Revista Pensamiento Penal.

\* Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra. Abogado penalista. [www.eynde.es](http://www.eynde.es). @eyndePenal.

<sup>1</sup> <https://www.boe.es/boe/dias/2012/12/28/pdfs/BOE-A-2012-15647.pdf>



## 1. REFORMAS EN EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

### a) Estructura del delito base

Aparte de la modificación que se analizará relativa a la regularización de la deuda tributaria, la estructura del delito fiscal mantiene su tradicional configuración. Precisa de la existencia de una relación jurídico-tributaria en la que el obligado tributario, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública mediante alguna de las formas comisivas previstas en el artículo 305 CP en cuantía superior a 120.000 euros.

Se introduce expresamente la mención a que la presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluirá en todo caso el delito si se acreditara por otros medios la defraudación, previsión expresa que debe aplaudirse al otorgar seguridad jurídica. Así se soluciona la eterna discusión sobre el carácter delictivo o no de determinadas conductas en las que el responsable, pese a declarar puntual y correctamente la deuda, decidía no ingresarla de forma premeditada, amparándose después en la redacción legal (“el que defraude” como equivalente a la utilización de mecanismos de ocultación o falseamiento) para cuestionar el carácter delictivo de su actuar y perseguir la impunidad.

### b) La regularización tributaria y sus efectos

La regularización tributaria se introdujo en el Código Penal de 1995 como una excusa absolutoria. En su concepción dogmática tradicional era una circunstancia que entraba en juego tras la comisión del delito (una conducta típica, antijurídica y culpable) y hacía que no fuera merecedor de sanción. Dicha excusa absolutoria tenía un requisito temporal, al consistir en el pago espontáneo de la deuda tributaria antes del inicio de la actividad de inspección de tributos o de la investigación del juez penal, o bien antes de la presentación de una denuncia o querrela por parte del Ministerio Fiscal.

El “premio” de la impunidad a quien regularizaba se extendía, además, a las falsedades instrumentales para garantizar que la excusa en definitiva tuviera realmente aplicación práctica.

La Ley Orgánica 7/2012 mantiene la figura de la regularización pero lo hace de forma distinta. La Reforma en su preámbulo insinúa que la voluntad del legislador es constituir a la regularización en un elemento negativo del tipo penal. El fraude fiscal sería delito *salvo que se regularice* la deuda. O dicho de otro modo, únicamente sería delito una defraudación “sin regularizar”. Pagar en el tiempo establecido por el vigente artículo 305.4 CP la total deuda tributaria (es decir, no sólo la cuota, sino también recargos e intereses) equivaldría a impedir que se produjera el eventual ilícito penal.

Qué duda cabe de que dicha regularización se puede producir tanto por la vía ordinaria de la declaración fiscal complementaria como por la vía que previó el Real Decreto Ley 12/2012 y que hasta el pasado día 30 de noviembre permitía efectuar una declaración tributaria especial (lo que ha venido en llamarse la “amnistía fiscal”).

Dicha concepción de la nueva regularización como elemento del tipo está siendo defendida por varios autores, pero genera una grave problemática desde un punto de vista dogmático porque afecta muy directamente a conceptos fundamentales de teoría del delito y muy singularmente al momento de la consumación de la infracción y al inicio del plazo de prescripción.

La configuración de la regularización tributaria como elemento del tipo impide hablar de consumación del delito según las teorías tradicionales, esto es, las que defendían que el delito se cometía con la producción del perjuicio a la Hacienda dentro del período voluntario de pago de un determinado impuesto. Con el texto actual no podría entenderse consumado el delito mientras se pudiera “desistir” de él mediante la regularización. Es obvio que resultaría muy forzado configurar la regularización como un extraño desistimiento “post-consumativo” que resulta una contradicción en sí mismo.

Así, la regularización como elemento del tipo supone que *la consumación dependa de hechos ajenos al obligado tributario (los que cierran la posibilidad de regularización) y ello incidiría en materia de prescripción, la cual se vería, si no impedida, retrasada.*<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS. “Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario”. *Diario La Ley* nº 7966, noviembre 2012.

Sólo se produciría el delito cuando la inspección de tributos diera inicio a sus actuaciones de comprobación o averiguación, ya que, a partir de ese momento, no se puede regularizar la situación tributaria.<sup>3</sup>

Pero ¿qué ha motivado al legislador a modificar la estructura de la excusa absolutoria de regularización?

La razón no parece que tenga nada que ver con la necesidad de evitar el inicio de procesos penales cuando exista pago completo de la deuda, puesto que actualmente, incluso desde la concepción de la regularización como excusa absolutoria, la inspección de tributos no está obligada a denunciar un delito fiscal ante la evidencia del pago tempestivo de la total deuda de conformidad con la vigente regulación del artículo 180 de la Ley General Tributaria, tal y como puntualizó oportunamente el Consejo General del Poder Judicial en su Informe de 28 de junio de 2012 al Anteproyecto de la Reforma.

Hay muchas razones para creer que una de las finalidades buscadas por el legislador a la hora de introducir la regularización con su nueva concepción de “elemento del tipo” fue precisamente la de dar lugar a la atipicidad penal y, ante la inexistencia de delito fiscal, evitar la posibilidad de cometer con base a éste un segundo delito de blanqueo de capitales.<sup>4</sup>

Existe una mayoritaria opinión contraria en nuestra doctrina a la posibilidad de sancionar el blanqueo de capitales sobre un previo delito fiscal. Así se pronuncia, por ejemplo, MORALES PRATS<sup>5</sup> que ve necesaria una interpretación rigurosa del delito de blanqueo para impedir su “maridaje” con el delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, la posibilidad de que el blanqueo se dé sobre un previo delito fiscal no sólo encaja dentro de la literalidad del artículo 301 CP tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010

---

<sup>3</sup> Bernardo DEL ROSAL BLASCO. “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”. *La Ley* nº7997, enero 2013.

<sup>4</sup> Isidoro BLANCO CORDERO. “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2011.

<sup>5</sup> Fermín MORALES PRATS. “Frau Fiscal: la regularització tributària i els seus efectes penals”. *Revista El Gestor*. Diciembre 2012.

sino que específicamente ha sido propugnada por el Tribunal Supremo en su reciente STS 974/2012, de 5 de diciembre (Caso *Ballena Blanca*, Fundamento Jurídico 37º).

En efecto, la excusa no hacía desaparecer el carácter delictivo de la defraudación sino únicamente su punibilidad, por lo que cualquier transacción que tuviera por objeto la cuota defrauda (o, incluso su simple posesión) llevada cabo antes de la regularización era susceptible de ser considerada un acto de blanqueo de bienes que tenían su origen en un acto delictivo (artículo 301 CP). No hay garantías, por tanto, de que alguien que cometa un delito fiscal no pueda ser asimismo perseguido por blanqueo de capitales y es por eso que algunos autores<sup>6</sup> han dicho sin tapujos que la finalidad “real” de la reforma del instituto de la regularización en el delito fiscal ha sido la de bloquear la posibilidad de perseguir por blanqueo de capitales a quien hubiera regularizado, cosa que no sucedía con el texto derogado que se basaba en una excusa absoluta que no desplegaría efectos sobre el delito de blanqueo.

Y la chapuza del legislador no acaba aquí pues para aumentar aún más la incertidumbre sobre la trascendencia de la regularización tributaria, debemos subrayar la tramitación parlamentaria de la Reforma y los diferentes redactados de la ley desde su inicial Anteproyecto hasta el texto finalmente aprobado.

Pues bien, dicho análisis arroja una conclusión evidente: el anteproyecto de la Reforma preveía explícitamente que la regularización fiscal era un “elemento del tipo” y el texto inicial del artículo 305 CP así lo establecía de forma clara (“el que defraude... y no regularice”), pero tras la tramitación del proyecto se modificó la redacción del mencionado artículo (“el que defraude... salvo que regularice”) y se suprimieron las menciones al “elemento del tipo” en el preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 sustituyéndolo por vagas menciones al “reverso del delito”.

Ello es lo que lleva a manifestar, con buen criterio, a VILAPLANA RUIZ<sup>7</sup> que el legislador finalmente configura la regularización como un retorno a la legalidad asumiendo por tanto que en algún momento esa legalidad se truncó, acercándose otra vez al terreno de la excusa absoluta.

---

<sup>6</sup> Bernardo DEL ROSAL BLASCO, op. cit.

<sup>7</sup> Javier VILAPLANA RUIZ, op. cit.

En definitiva, no hay ninguna garantía de que los Tribunales adopten (o tan siquiera entiendan) el criterio pretendido por el legislador y existe riesgo de que la técnica legislativa usada lleve a interpretaciones tan forzadas que los Tribunales opten por configurar la regularización nuevamente como una excusa absolutoria, quedando por tanto abierta la posibilidad de la doble incriminación por delito fiscal y blanqueo de capitales.

Hubiera sido más fácil mantener la excusa absolutoria y expresamente regular sus efectos sobre el delito de blanqueo de capitales, dotando a la regularización de un efecto extensivo sobre el blanqueo al “descontaminar” los bienes blanqueados, o bien optar expresamente y sin rodeos por aclarar que el blanqueo de capitales sólo cabría sobre el delito fiscal en supuestos agravados o incluso excluirlo expresamente.

Si finalmente se adopta por nuestros Tribunales la tesis del elemento negativo del tipo, la problemática con el delito de blanqueo se encontrará resuelta, pero a cambio existirán graves problemas para la determinación del momento de consumación del delito y el inicio del plazo de prescripción.

### **c) Nuevos tipos agravados**

Puede que la reforma más publicitada por el legislador sea la de la creación de tipos agravados de delito fiscal y contra la Seguridad Social. Que las conductas descritas en el nuevo 305 bis CP son graves y también lo es la penalidad asociada, resulta evidente. Otra cosa es que dicha regulación sea efectiva dado el perfil criminal del “gran defraudador” fiscal.

Cualquiera de las modalidades comisivas previstas en el tipo agravado dará lugar a su aplicación sin que sea preciso que se produzcan conjuntamente. Una modalidad se justifica en la cuantía de lo defraudado superior a 600.000 euros de cuota tributaria. En segundo lugar la actuación a través de fórmulas de criminalidad organizada. Y finalmente la utilización de personas interpuestas (testaferros), negocios ficticios, paraísos fiscales o territorios de nula tributación<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> La Ley 36/2006 define en su Disposición Adicional Primera los paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Disponible en <http://www.boe.es/boe/dias/2006/11/30/pdfs/A42087-42118.pdf>



cuando ello perjudique las labores de determinación de la cuota defraudada, la identidad del responsable, etc.

La modalidad agravada por utilización de personas interpuestas y la de especial gravedad de la defraudación ya se preveían en el anterior articulado y concretamente la cuantía de “mayor gravedad” de los 600.000 euros impuesta en la Reforma sigue un criterio jurisprudencial asentado (STS 31/2012 de 19 de enero). Lo que resulta problemático con la regulación actual es lo relativamente amplio de la modalidad agravada 3ª puesto que la mecánica de defraudación fiscal parece muy difícil que se produzca sin la presencia de personas interpuestas, testaferros, ingeniería fiscal ilícita o utilizando territorios de nula tributación.

El nuevo artículo 305 bis CP efectivamente impone una penalidad agravada<sup>9</sup> pero su efecto práctico más relevante será el tan anunciado incremento de los plazos de prescripción de la infracción penal puesto que la sanción llega hasta los 6 años de prisión y, por lo tanto, el delito prescribirá a los 10 años desde su comisión (por mor del artículo 131.1 CP).

Las posibilidades de sanción se incrementan con la ampliación del plazo prescriptivo, pero resulta evidente que la horquilla de penalidad del nuevo 305 bis CP eleva el límite superior de pena (6 años de prisión) pero reduce el límite inferior (2 años de prisión) y ello sin tener en cuenta la aplicación de atenuantes, por lo que incluso el delito agravado permitirá condenas que hagan aplicable la suspensión de la ejecución de la pena (artículo 80 CP). El *White-collar crime* sigue manteniendo (e incluso incrementa) sus válvulas de escape o salidas de emergencia en caso de riesgo de encarcelamiento.

La modificación de la penalidad acarrea como efecto inevitable también la de la competencia para el enjuiciamiento del delito en su modalidad agravada, que se someterá a la Audiencia Provincial en primera instancia con posibilidad de recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

Esta circunstancia resulta difícil de valorar. Por un lado, la sumisión en primera instancia a un Tribunal colegiado (Audiencia Provincial) con revisión por el Tribunal Supremo podría suponer

---

<sup>9</sup> Pena de prisión de dos a seis años, multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada y 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 el período de cuatro a ocho años (artículo 305 bis CP).

mayor certidumbre atendida la posibilidad de lograr jurisprudencia del más alto Tribunal y, en consecuencia, seguridad jurídica en la interpretación de la ley. Pero por otro lado, nos encontraremos con el corsé del recurso de casación penal español que no supone una segunda instancia de revisión plena al no permitir modificar la valoración de la prueba de primera instancia.

#### **d) Tipos atenuados o privilegiados**

Así como la regularización hecha antes de la persecución del delito evita su punición, la Reforma prevé también los efectos atenuantes del pago completo de la deuda tributaria después del inicio de la actividad inspectora o el ejercicio de la acción penal. Esta reparación del daño reduce el reproche penal de forma similar a una atenuación muy cualificada con los efectos del artículo 66.1.2<sup>ª</sup> CP (pena inferior en uno o dos grados a la del delito base) siempre que se produzca dentro de los dos meses siguientes a la citación judicial del imputado en tal cualidad procesal y vaya acompañada de un reconocimiento de los hechos.

A modo de ejemplo, dicha rebaja podría reducir la pena del delito fiscal a 3 o 6 meses de prisión e incluso en supuestos agravados la pena se reduciría a 6 meses o 1 año de prisión.

Parece muy atinada la crítica al carácter meramente facultativo de dicha rebaja de pena que hacía el CGPJ en el ya citado Informe al Anteproyecto. Si el legislador pretendía establecer una atenuación relevante, lo lógico hubiera sido establecer la rebaja como obligatoria, dejando en todo caso al arbitrio del Juez penal una reducción en 1 o 2 grados de la pena, de forma similar al régimen de la atenuante muy cualificada.

Además del efecto privilegiado sobre la penalidad del pago posterior de la deuda *ex* artículo 305.6 CP, en casos de imputación a terceros partícipes (es decir, distintos del obligado tributario) su colaboración en el descubrimiento de delitos fiscales también será premiada con la rebaja de pena, fórmula de delación o colaboración que habrá de producirse igualmente dentro del plazo de dos meses previsto en la norma.



La ley usa un concepto indeterminado que a día de hoy parece demasiado vago a la hora de definir qué tipo de colaboración del tercero es relevante para privilegiarle con la atenuación de pena. Y es que el precepto usa la acepción “proporcionar pruebas decisivas” del delito que realmente no dota de seguridad jurídica al precepto. No es la primera vez que el legislador penal utiliza dicho concepto, puesto que es el mismo que define la atenuante del vigente artículo 31 bis 4 b) CP con relación a la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Aparentemente pasados los dos meses previstos en el artículo 305.6 CP no tendría que existir problema para que el pago completo de la deuda tributaria surtiera efectos, como mínimo, a título de atenuante de reparación del daño genérica del artículo 21.5ª CP. Pero no podemos dejar de reconocer<sup>10</sup> que la regularización posterior hará resurgir el fantasma de la persecución del blanqueo de capitales.

#### **e) Compatibilidad de los plazos de prescripción**

Ya se ha dicho que resulta de importancia la modificación de la penalidad de los tipos agravados sobre todo por el incremento que supone en el plazo de prescripción de la infracción penal (hasta 10 años), pero existen otros temas de interés puesto que la prescripción penal convive con la administrativa.

Con la Reforma existirá una tremenda diferencia de plazos de prescripción de la infracción penal con respecto a los plazos de liquidación de la deuda tributaria que se mantiene en los 4 años. Resulta, por tanto, que existirá como mínimo un limbo de 6 años entre el momento de finalización de la posibilidad de liquidar por la Administración Tributaria y el último momento en el que se podrá denunciar el delito ante la jurisdicción penal en supuestos agravados de delito fiscal.

Pero no sólo se producirán fricciones en dicho particular, sino que debe tenerse en cuenta que la normativa mercantil actual puede quedar obsoleta y tendrá que adaptar rápidamente sus previsiones para evitar la desaparición de fuentes de prueba útiles para la investigación del

---

<sup>10</sup> Siguiendo el criterio de Diego CABEZUELA SANCHO en “Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de las deudas tributarias”. *El Notario del Siglo XXI*. Enero / Febrero 2013.

delito fiscal. Y es que, a día de hoy, la documentación mercantil debe custodiarse obligatoriamente durante 6 años según el artículo 30 del Código de Comercio. Si una infracción penal grave prescribirá en 10 años, parece que habrá de adaptarse dicha regulación para hacer efectiva la persecución del ilícito y evitar la destrucción de pruebas.

#### **f) Acción administrativa de cobro y proceso penal**

La Reforma pretende también reforzar el sistema de cobro y proteger los intereses recaudatorios del Estado y por ello se establece en el nuevo articulado del 305.5 CP que el proceso penal no paraliza la acción de cobro de la administración tributaria respecto de las deudas tributarias, de tal forma que sólo en supuestos especiales se podrá producir dicha suspensión de la tramitación del procedimiento administrativo.

Evitar la paralización del procedimiento de cobro es algo que ya reclamaba la Unión Europea desde hacía tiempo, medida a la que no se le puede negar cierta legitimidad, pero la natural complejidad de compatibilizar investigaciones paralelas independientes hace pensar que se producirán encajes difíciles en dos formas de investigar muy distintas como son la de la inspección de tributos y la jurisdicción penal.

Desde la perspectiva de la defensa penal ello suscita muchos recelos relativos al respeto a la presunción de inocencia.<sup>11</sup> Son legítimas las sospechas relativas a que las garantías del imputado penal no serán fácilmente trasladables al ámbito administrativo y que existe peligro de decisiones contradictorias y actuaciones divergentes. Una muy grave problemática práctica de la ejecutividad del proceso administrativo será la posibilidad de imponer medidas cautelares en sede administrativa (que pueden bloquear completamente la actividad de una empresa) sin intervención del Juez Penal. Hasta la Reforma, la inspección de tributos podía imponer medidas cautelares pero el Juez penal necesariamente había de pronunciarse sobre su mantenimiento o modificación. Ello a partir de ahora no tendrá porqué suceder y no es improbable que la falta de especialización de la jurisdicción penal dé lugar a una automática inhibición del Juez, que dejará

---

<sup>11</sup> En tal sentido se manifestaba Diego ARTACHO MARTÍN-LAGOS en la conferencia “El nuevo escenario de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social después de la LO 7/2012: aspectos fiscales y penales”. Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona, 27 de marzo de 2013

en manos de la Administración la imposición de cautelas sobre la actividad del obligado tributario.

El Juez penal está facultado, en todo caso, para suspender motivadamente la acción administrativa pero estableciendo medidas de afianzamiento de la deuda o excepcionalmente sin necesidad de hacerlo cuando la prosecución del proceso administrativo pudiera ocasionar daños de imposible o difícil reparación.

#### **g) Supuestos de consumación anticipada**

La Reforma instaura una novedosa regla de “consumación anticipada” que se aplicará en supuestos de crimen organizado. Cuando exista criminalidad organizada la acción penal podrá iniciarse mediante la acreditación de la defraudación de la cuantía típica, sin la necesidad de esperar al cómputo de los plazos ordinarios de liquidación, de tal forma que se privilegia la respuesta frente a tal fenómeno.

Dicha medida deja en todo caso muy indeterminado el momento de consumación y habrá que esperar a pronunciamientos judiciales sobre la eventual transgresión del principio de taxatividad de la ley penal.

#### **h) Hacienda de la Unión Europea**

La protección de los intereses de la Hacienda de la Unión Europea se efectúa mediante un nuevo artículo 305.3 CP que mantiene la cuantía de 50.000 euros de defraudación en su modalidad básica, creando un nuevo delito con penalidad atenuada cuando dicha cuantía sea inferior a los 50.000 euros pero superior a los 4.000 euros.

En realidad el nuevo tipo atenuado eleva a categoría de delito lo que venía siendo la falta del artículo 627 CP, que se deroga, en sintonía con la futura y anunciada desaparición de las faltas penales.

El delito establece el año natural como período de cómputo de la defraudación a efectos de consumación y prevé el supuesto de “consumación anticipada” en supuestos de criminalidad organizada, ya comentado.

#### **i) Persona jurídica como responsable penal**

Desde la introducción de la responsabilidad penal de la persona jurídica existía ya la previsión de que las sociedades pudieran ser autoras de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social y la Reforma modifica las sanciones a imponer en el nuevo redactado del artículo 310 bis CP, introduciendo también para las sociedades la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas, prohibición de contratar con la Administración Pública, etc.

Ahora la penalidad se gradúa en tres supuestos de gravedad distintos atendiendo a la pena del delito que se atribuya a la persona física.

Pero realmente lo interesante a recordar es que las posibilidades de imputación de la persona jurídica han generado un nuevo estado de las cosas en la relación con el proceso de cobro liderado por la inspección de tributos. Tradicionalmente en sede administrativa la sociedad obligada tributaria no gozaba de las garantías de un imputado penal. Se argumentaba que la sociedad no podía delinquir y que por tanto no podía negarse a colaborar con la investigación a la que estaba sometida (resulta útil aquí recordar la STC 18/2005 que convalidó una condena penal al administrador basada en documentos aportados “bajo obligación de colaborar” por la sociedad inspeccionada). Parece que las circunstancias tendrían que cambiar actualmente, sobre todo cuando ante la existencia de un proceso penal por delito fiscal la inspección de tributos puede seguir con sus tareas de reclamación e investigación.

Ante la certeza de una imputación penal por delito fiscal, la sociedad debería tener derechos mucho más amplios que los que venía ostentando para su defensa en sede administrativa, pudiendo actuar en defensa de sus intereses sin obligación de colaboración con los investigadores y sin apercibimiento de desobedecer a la autoridad.

---

## 2. REFORMAS EN EL DELITO CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL

### a) Estructura del delito

Tras la Reforma, la actual estructura del delito contra la Seguridad Social sigue el mismo esquema del delito fiscal y por tanto están presentes además del tipo básico, los tipos agravado y privilegiado, las fórmulas de regularización de la deuda como generadoras de impunidad (con los matices y explicaciones ya expuestas), y la posibilidad de la continuación del procedimiento administrativo de cobro de forma paralela a la investigación y enjuiciamiento penales.

Con la voluntad de armonizar la ley española con el derecho europeo se reduce la cuantía de la defraudación a la Seguridad Social hasta la frontera de los 50.000 euros y se concreta el período de liquidación de la deuda en 4 años (equivalente al plazo ordinario de prescripción en el ámbito administrativo) por lo que el vigente artículo 307 CP tipifica la defraudación de cuotas a la Seguridad Social o disfrute indebido de devoluciones o deducciones por valor superior a los 50.000 euros excepto en caso de regularización por pago espontáneo de la deuda antes del inicio de actividades de inspección o el inicio de la investigación judicial.

Se añade como factor de disuasión en este delito la pena, ya prevista para el delito fiscal, de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas.

### b) Subtipo agravado

El nuevo artículo 307 bis CP prevé un tipo agravado de forma análoga al delito fiscal del nuevo artículo 305 bis CP y, por tanto, con referencia a tres medios comisivos alternativos: por la gravedad de la cuantía defraudada, por la actuación de organizaciones o grupos criminales y por perjudicar la labor de inspección a través de entramados opacos, testaferros, técnicas de ocultación, uso de territorios de nula tributación, etc.

No se entiende, desde una perspectiva de coherencia interna de la ley, porqué los tipos básico y agravado de los delitos fiscal y contra la Seguridad Social tienen marcos de pena tan distintos en cuanto a la cuantía defraudada (el delito fiscal básico en 120.000 euros y agravado en 600.000

euros y, sin embargo, el delito contra la Seguridad Social básico en fraudes de más de 50.000 y el agravado por cuantías de 120.000 euros o más).

El legislador es libre de establecer distintas cuantías para distintos delitos, pero lo que resulta extraño es que el subtipo agravado del delito fiscal sancione la defraudación de 5 veces la cuantía del tipo básico mientras que en el delito contra la Seguridad Social el delito agravado del artículo 307 bis CP se produzca con sólo defraudar poco más del doble de la cuantía básica. La sugerencia del Consejo General del Poder Judicial en el Informe al Anteproyecto también parece en este punto acertada: debería haberse optado por la regla de quintuplicar la cuantía del tipo básico y, por tanto, el delito contra la Seguridad Social agravado parecería más lógico que hubiera partido de los 250.000 euros de perjuicio.

Es de destacar, evidentemente, la gran diferencia que se produce al pasar a un tipo agravado sobre la base de una cuantía de 120.000 euros de deuda en 4 años frente a la tradicional agravación que la jurisprudencia venía aplicando por las defraudaciones de más de 600.000 euros en un solo año.<sup>12</sup>

La modalidad agravada conlleva no sólo la modificación del plazo de prescripción del delito (que ahora pasa a ser de 10 años de prescripción) sino también la competencia judicial para su enjuiciamiento, que residirá en la Audiencia Provincial.

### **c) Obtención fraudulenta de prestaciones**

La Reforma crea también el nuevo artículo 307 ter CP con la finalidad de resolver una vieja polémica, sancionando expresamente la conducta de obtención y disfrute fraudulento de prestaciones del Sistema de Seguridad Social que se había tenido que situar dentro del delito de fraude de subvenciones tradicional. Ello permite excluir esta defraudación específica de la aplicación de la condición de punibilidad que constituyen los 120.000 euros del artículo 308 CP que quedará para el resto de subvenciones de las Administraciones Públicas.

---

<sup>12</sup> Así lo resalta la Nota Informativa de PÉREZ-LLORCA de diciembre de 2012 en <http://www.perezllorca.com/es-es/Publicaciones/NotasInformativas/Código%20Penal%20en%20materia%20de%20transparencia%20y%20lucha%20contra%20el%20fraude%20fiscal%20y%20en%20la%20Seguridad%20Social311212.pdf>

El nuevo artículo 307 ter CP recoge, además, distintas graduaciones de penalidad, con supuestos tanto de atenuación como de agravación, con efectos por regularización, estableciendo la no paralización del proceso de reclamación administrativa, previendo también atenuante por reparación y colaboración, etc. de forma análoga a la regulación establecida para los tipos penales de Delito Fiscal y contra la Seguridad Social.

Surge, sin embargo, el problema relativo a dilucidar cuándo se dará un “perjuicio especialmente grave” para la Seguridad Social que es la condición para la aplicación del delito en su modalidad básica.

Tendría sentido entender que ese grave perjuicio deban ser (operando por analogía) los 400 euros del delito de estafa.<sup>13</sup> El delito de percepción fraudulenta de prestaciones en su modalidad agravada se sitúa en la cuantía de 50.000 euros que es la misma que define el subtipo agravado de estafa del artículo 250.1.5º CP, ergo el tipo básico debería situarse en una cuantía defraudada similar a la del delito de estafa básico, esto es, 400 euros.

Sin embargo parece una cuantía demasiado baja y existen razones para decantarse por una frontera más respetuosa con el principio de *ultima ratio* como podría ser la de 10.000 euros sugerida por el Consejo General del Poder Judicial en su Informe al Anteproyecto.

Como no podía ser de otra forma, se establecen los efectos de la regularización, tal y como sucede en el delito fiscal, de retorno a la legalidad bajo el requisito temporal de reconocer y pagar la deuda para con la Seguridad Social antes del inicio de actividades inspectoras, de la investigación judicial o la presentación de denuncia o querrela contra el obligado al pago.

La Reforma plantea muchos retos técnicos pero tras el anterior análisis una conclusión parece evidente: la Reforma pretende recaudar cuanto más dinero, mejor. El preámbulo de la LO 7/2012 podría haberse resumido con un “señores, estamos en crisis”.

---

<sup>13</sup> En tal sentido se pronunciaba Víctor GÓMEZ MARTÍN durante la conferencia “El nuevo escenario de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social después de la LO 7/2012: aspectos fiscales y penales”. Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona, 27 de marzo de 2013.