

# DELITO CONTRA LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL



OSPINA ABOGADOS  
ESPECIALIDAD DERECHO PENAL

## **EL DELITO CONTRA LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

### **I. INTRODUCCIÓN**

- a. ¿En qué consiste el delito?**
- b. ¿Cuáles son las penas del delito?**

### **II. LOS ELEMENTOS DEL TIPO PENAL**

- a. Los elementos del tipo y sus alcances.**
- b. El sujeto activo del delito.**

### **III. EL DOLO Y EL ÁNIMO DEFRAUDATORIO**

## I. INTRODUCCIÓN

El delito analizado en el presente artículo se encuentra ubicado en el Título Decimocuarto de nuestro Código Penal, referente a los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

El legislador de 1995 decidió introducir estos delitos en el mismo título en tanto que protegen bienes jurídicos similares que resultan de vital importancia para la correcta recaudación estatal, no obstante, el objeto de los delitos contra la Hacienda Pública son tributos (tasas, contribuciones especiales e impuestos), mientras que el objeto del delito contra la Seguridad Social son las cuotas de esta. A pesar de tener una función similar, la de recaudación pecuniaria para sufragar los gastos públicos, no comparten la misma naturaleza jurídica.

A ese respecto, en esta introducción señalaremos cuál es el tipo penal establecido en el Código Penal y cuáles son las razones que motivan el presente informe.

### a. ¿En qué consiste el delito?

A saber, el artículo 307 del Código Penal, que es el tipo penal básico contra la Seguridad Social, señala que quien, 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 cincuenta mil euros.

### b. ¿Cuáles son las penas del delito?

El mismo artículo que señalamos en el párrafo anterior, señala que quien cometa dicho delito será castigado con una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del mismo artículo.

No obstante lo anterior, cabe aclarar que el Código Penal señala penas superiores cuando concurren circunstancias que agraven la conducta típica, tales como:

- a) Que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de ciento veinte mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito.

Cuando cualquiera de dichas agravantes concurra, la pena será de 2 a 6 años de prisión, y multa del doble al séxtuplo de la cuantía.

Una vez que se han establecido las generalidades del delito que estudiaremos en el presente informe, vale la pena señalar cuáles son las razones por las que Ospina Abogados se vio motivado a realizar el mismo, e incluso obligado con la Justicia para clarificar la conducta penada por la Ley.

En principio, cabe señalar que, en base a nuestra experiencia, tras haber trabajado en una cantidad significativa de casos que involucran este delito y, dada su intrínseca complejidad, nos hemos visto obligados a desentrañar el sentido de la descripción de la conducta delictiva que realiza el Código Penal.

El objetivo principal es que nuestros lectores comprendan el complejo alcance de cada uno de los elementos del delito, y más aún, la interpretación que nuestros Altos Tribunales han realizado sobre esos elementos en otras ocasiones, su configuración y las garantías que, si bien, deben obrar en todos los procedimientos penales, debido a la dificultad probatoria del elemento subjetivo de este delito, es preciso que nuestros jueces y magistrados observen estrictamente a la hora de enjuiciar estos hechos.

Por lo anterior, la estructura del presente artículo será el siguiente:

Primero, señalaremos los elementos del tipo penal, teniendo en cuenta sus particulares matices al amparo de la Jurisprudencia de nuestros Tribunales. Una vez explicados, pasaremos al estudio detallado del elemento subjetivo del delito.

El verbo rector de este tipo penal es '**defraudar**', lo cual, presupone la necesaria existencia del dolo del sujeto activo para cometer el delito, es decir, tener un **ánimo**

**defraudatorio.** Este elemento será aclarado tanto en la segunda sección de este informe en términos genéricos, como en la tercera, profundizando más sobre sus alcances, con especial relevancia de los criterios interpretativos señalados por la Jurisprudencia.

En Ospina Abogados nos sentimos comprometidos con la Justicia y con el imperio de la Ley en pro de la ciudadanía, por lo que esperamos que el presente informe resulte de carácter informativo, e incluso preventivo, para nuestros lectores.

## II. LOS ELEMENTOS DEL TIPO

Para mayor claridad en la exposición del artículo, cabe recordar algunos conceptos importantes de la Teoría del Delito.

Un delito está conformado por distintos elementos: **conducta**, que es la acción u omisión que realiza el sujeto activo del delito; **tipicidad** o descripción que realiza la Ley de un hecho considerado delictivo; **antijuridicidad**, que implica que esa conducta típica vaya en contra del ordenamiento jurídico por atentar en contra de bienes jurídicamente tutelados por el Derecho Penal, siendo estos los bienes más importantes en sociedad; y **culpabilidad**, que implica que el sujeto activo del delito, habiendo podido actuar de otra forma, decidió actuar de esa manera delictiva.

Ahora bien, en el presente informe, referimos en múltiples ocasiones los elementos del tipo penal, esto es, los elementos de esa descripción delictiva que realiza la Ley.

Doctrinalmente, se distinguen dos tipos de elementos, los objetivos y los subjetivos. Los elementos **objetivos** son todos aquellos supuestos de hecho de la norma penal (sujeto activo, conducta, circunstancias de modo, tiempo, lugar, medios de comisión, resultado, relación de causalidad, objeto material, etc.), mientras que los elementos **subjetivos** son aquellos que vislumbran la voluntad que rige la acción (fin, selección de medios y efectos concomitantes).

Una vez se ha señalado lo anterior, con respecto al tipo penal en cuestión, consideramos innecesario clasificar cada uno de los elementos del delito en objetivos y subjetivos. Simplemente señalaremos cuál es el elemento subjetivo de la conducta, con lo cual, el lector podrá deducir que los elementos no mencionados son efectivamente los objetivos, y es que se pone este énfasis en el elemento subjetivo en tanto que es el más difícil de probar, y por ende el más importante.

En este caso concreto, nuestro elemento subjetivo resulta complejo al tener una triple función, verbo rector del delito, elemento objetivo y elemento subjetivo: la **defraudación**. Esta misma que será estudiada a profundidad en el capítulo III del presente artículo.

Así pues, el elemento subjetivo es el **ánimo defraudatorio**, con el fin de obtener indebidamente devoluciones de las cuotas de Seguridad Social o disfrutar de deducciones de forma indebida, como consecuencia del impago de las cuotas correspondientes. A continuación, estudiaremos los elementos que consideramos de suma importancia, de conformidad con la Jurisprudencia, en la actualización del delito.

#### **a. Los elementos del tipo y sus alcances.**

En el apartado “a.” de la introducción del presente artículo, señalamos cuál es la conducta que el Código Penal entiende como delictiva. En dicha descripción típica pusimos especial relevancia en determinados verbos y términos, cuya correcta apreciación resulta determinante y necesaria para conocer los alcances del delito.

Recordemos a continuación cuáles son dichos **verbos y términos**:

El artículo 307 del Código Penal recoge el tipo penal básico contra la Seguridad Social. Indica que, aquel 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 estas 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 cincuenta mil euros.

- a) **defraude**: es el elemento más importante del delito, el verbo rector del mismo que es al mismo tiempo elemento objetivo y subjetivo del tipo.

Es elemento objetivo en tanto que es la acción que se tiene que realizar para que se actualice el delito, sin defraudación no hay delito.

Por otro lado, es también el elemento subjetivo del tipo penal, ya que del sentido literal del término “defraudación” se desprende un necesario e indispensable ánimo defraudatorio, lo que conlleva en sí mismo un incuestionable dolo.

Como se comentó anteriormente, en el siguiente capítulo analizaremos a profundidad este particular elemento, sin embargo, a continuación enunciaremos la definición de defraudación que realiza el Diccionario Jurídico de la Real Academia Española (en adelante, DJRAE), desde el punto de vista objetivo, y luego desde el subjetivo, para mayor entendimiento de lo brevemente aquí expuesto.

Desde su perspectiva objetivo, dicho diccionario nos señala lo siguiente:

*“Conducta delictiva consistente en perjudicar gravemente a la Hacienda Pública, estatal, autonómica, foral, local o europea.”*

En el presente caso, podemos aplicar la misma definición sustituyendo al sujeto pasivo del perjuicio, que en el caso concreto es la Tesorería General de la Seguridad Social.

Por otro lado, dicho diccionario entiende el elemento subjetivo, esto es el ánimo defraudatorio como:

*“Propósito de obtener un beneficio económico indebido a costa de la Administración pública, utilizando ardid o engaño.”*

b) **eludiendo**: en respuesta a cómo debe de ser esa defraudación, el tipo penal señala que tiene que ser eludiendo el pago de las cuotas de Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta. Es una circunstancia de modo del delito, que el DJRAE define como:

*“Evitar con astucia una dificultad o una obligación”.*

En el caso concreto, es evidente que lo que se evitaría con astucia es cumplir con la obligación del pago de cuotas de Seguridad Social.

c) **obteniendo o disfrutando**: el fin del delito, el propósito que tiene el sujeto activo del delito. Ya sea obtener indebidamente devoluciones de las cuotas de Seguridad Social o disfrutar de deducciones de forma indebida, como consecuencia del impago de las cuotas correspondientes, siendo que en muchas ocasiones pueden concurrir ambos fines. Por lo anterior, es también parte del elemento subjetivo.

- d) **siempre que:** es la condición *sine qua non* del delito, que impone el legislador para la actualización del tipo, ya que podrían concurrir los demás elementos del delito, pero si la cuantía defraudada no es superior a cincuenta mil euros de ninguna manera sería posible considerar que existe un delito, en todo caso sería una infracción administrativa que ninguna relevancia tendría en la esfera penal.

Al respecto, vale la pena señalar que al tenor de la **Sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid** de 16 de Junio, ponente, María Teresa González Cuartero, la protección que el título XIV del Código Penal ofrece a la Tesorería General de la Seguridad Social es secundaria, ya que el sistema penal no puede tutelar comportamientos que constituyen infracciones meramente administrativos, y, así, este tipo de delitos constituyen injustos agravados, en relación con el sistema administrativo.

El injusto penal supone así una agravación respecto al acto administrativo sancionador, con lo que **si el sujeto activo no oculta la base imponible, o no hubo falsedades o anomalías, ni se obstaculiza la acción inspectora, no hay delito.**

*“El que simplemente no paga, pero reconoce la deuda, comete una infracción administrativa contra la L.G.T., no una infracción penal. Para entender consumado el delito, debe acreditarse un perjuicio patrimonial derivado de la elusión, en este caso, del pago de cuotas de la Seguridad Social, concurriendo el ánimo defraudatorio”.*

#### **b. El sujeto activo del delito.**

##### ¿Quién puede cometerlo?

Conforme al Código Penal, la conducta la puede realizar cualquier persona; no hace una referencia expresa al socio, administrador o trabajador de una empresa, sino simplemente quien defraude eludiendo el pago de las cuotas con un fin determinado cuando la cuantía sea superior de 50.000,00 euros. Al respecto se ha pronunciado el Tribunal Supremo, como a continuación se narra.

**STS núm. 59/2007 de 16 de enero, sala de lo penal, sección 1ª; ponente: Andrés Martínez Arrieta:**



La doctrina ha optado por una interpretación que permita integrar en su comprensión a las situaciones de ejercicio real de las funciones de administración dando preferencia a la realidad económica y comercial frente a la realidad registral, de manera que puedan solventarse a través de esta concepción los supuestos de autoría mediata o de la inducción y cubrirse lagunas de punibilidad aprovechando las formalidades previstas en el ordenamiento para la administración de la sociedad.

Por lo que desde esta perspectiva será administrador de hecho quien, sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concretando en él los poderes de un administrador de derecho. **Es la persona que, en realidad manda en la empresa, ejerciendo los actos de administración, de obligación de la empresa, aunque formalmente sean realizadas por otra persona que figura como su administrador.**

Asimismo, el artículo 31 del Código Penal establece que: ***“el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.”*** De conformidad con dicho precepto legal, entendemos que cuando una persona moral cometa este delito, el administrador de hecho (quien haya realizado el impago de las cuotas de Seguridad Social con todos los elementos del tipo) será igualmente responsable.

**La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 2012, fija la doctrina jurisprudencial relativa a la figura de administrador de hecho. Esta sentencia define que son Administradores de hecho: “quienes, sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador y demás requisitos exigibles, ejercen la función como si estuviesen legitimados prescindiendo de tales formalidades, pero no a quienes actúan regularmente por mandato de los administradores o como gestores de éstos, pues la característica del administrador de hecho no es la realización material de determinadas funciones, sino la actuación en la condición de administrador con inobservancia de las formalidades mínimas que la Ley o los estatutos exigen para adquirir tal condición”.**

### **III. EL DOLO Y EL ÁNIMO DEFRAUDATORIO.**

Ahora bien, recordando la breve explicación de la Teoría del Delito con la que iniciamos la primera parte del capítulo anterior, cabe ahondar un poco más en el elemento subjetivo del tipo penal.

Esto es, el tipo penal, desde su punto de vista subjetivo, puede ser cometido doloso o imprudentemente. El dolo, por su parte, es la conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito; mientras que la imprudencia es aquella conducta que, no obstante es constitutiva de delito, se produce sin el ánimo volitivo del actuante, ya sea por lesión de un deber objetivo o subjetivo de cuidado.

Hay que señalar que no existe una definición legal de dolo. En el artículo 5 del Código Penal se establece que: “No hay pena sin dolo e imprudencia”.

Ante dicha situación la Doctrina ha entendido que hay diferentes clases de dolo, entre los que se encuentran:

**-Dolo directo:** El autor de la acción provoca un daño de manera voluntaria. El resultado de esta acción es el fin que quería conseguir el autor.

**-Dolo mediato:** El resultado de la acción que el autor realiza no es el fin último planeado por dicho autor, pero este sabe que se producirá, pues esta acción es necesaria para conseguir el fin planeado. En un mismo acto se pueden cometer más de un delito doloso.

**-Dolo eventual:** Se produce cuando el autor no descarta que se pueda producir algún tipo de daño derivado de la acción que va a realizar, pero, aun así, realiza la acción.

Tomando en cuenta lo anterior es que resulta necesario analizar las siguientes cuestiones:

### **¿Cabe cometer el delito contra la TGSS tanto dolosa como imprudentemente?**

Cabe señalar que, de la simple lectura del tipo penal, y las definiciones de los elementos más importantes que hemos señalado anteriormente, resulta evidente que el tipo penal admite únicamente el elemento subjetivo doloso, en tanto que se señala que la conducta debe ser una “defraudación”.

Esto conlleva un ánimo de realizar la conducta y de preparar incluso las maquinaciones que sean necesarias para conseguir los fines que se propone el sujeto activo; dicha conducta tiene que realizarse “eludiendo”, esto es, evitando con astucia el cumplimiento de la obligación de pagar las cuotas, por lo que de hecho, el delito no castiga a quien únicamente no paga las cuotas de la Seguridad Social, sino a quien, decide voluntariamente no pagarlas y realiza maquinaciones astutas para engañar a la Tesorería General de la Seguridad Social.

Resulta indispensable probar ese ánimo defraudatorio, el cual, puede ser muy difícil de comprobar, para que se considere actualizado el delito, por lo que su comisión es necesariamente dolosa.

Al respecto, resulta mayormente convincente acudir a los pronunciamientos realizados por la Jurisprudencia:

La Sentencia del Tribunal Supremo 3891/2018, de fecha 19 de noviembre de 2018, dictada bajo la ponencia del Magistrado Eduardo de Porres Ortiz de Urbina, señaló en términos sencillos y claros cómo se debe entender el tipo penal en cuestión:

*“El tipo exige una conducta defraudatoria, mendaz, de ocultación de las bases de cotización o de ficción sobre devoluciones o gastos deducibles. Tanto el incumplimiento del pago de cotizaciones como la conducta defraudatoria son los requisitos típicos para la concurrencia del tipo de elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social.”*

Ante la dificultad de probar este elemento subjetivo, el Tribunal Supremo ha reiterado que dicha conducta con ánimo defraudatorio debe de quedar plenamente acreditada para poder condenar, ya que si no es así, el enjuiciamiento debe ser plenamente garantista en pro de la presunción de inocencia, tal como se señaló en la STS 4526/2017, de fecha 11 de diciembre de 2017, bajo la ponencia del Magistrado Andrés Palomo del Arco:

*“Y es que, en fin, no cabe olvidar que el elemento subjetivo es un dato de inequívoca naturaleza fáctica, y por ello susceptible de verdad o falsedad, y que, como tal su control, en el caso de sentencias condenatorias, solamente cabe por el específico cauce de la vulneración de la presunción de inocencia, o, más limitadamente, por la de error de hecho del art. 849.2º citado.*

*Como recordábamos en nuestra Sentencia nº 987/2012 3 de diciembre, el Tribunal constitucional ha recordado que la concurrencia de los denominados elementos subjetivos del delito debe recibir el mismo tratamiento garantista dispensado en relación a los demás componentes de naturaleza fáctica, y, por ello, su afirmación como concurrentes debe satisfacer las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia.”*

En ese sentido, una de las cuestiones a resolver en el presente análisis es la siguiente:

¿No pagar las cuotas por falta de liquidez es defraudar?

El simple hecho de no pagar a la Seguridad Social no es en sí una defraudación si no se prueba el propio ánimo defraudatorio, por lo que no es delito no abonar las cuotas

siempre y cuando no se lleve a cabo una maniobra de ocultación que perjudicase la labor de investigación. Por todo ello, si se produce el impago sin ningún elemento de falsedad o engaño solo consistiría en una infracción tributaria.

De dicha manera se ha pronunciado el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, entendiendo que evidentemente el mero impago de las cuotas no es constitutivo de delito, y una falta de liquidez, por ejemplo, claro que constituye una excusa absolutoria de dolo y culpabilidad en el análisis del delito, como a continuación se reproduce el pronunciamiento de la STS 8093/2009, de fecha 27/10/2009, bajo la ponencia del Magistrado Miguel Colmenero Menéndez de Lurca.

***“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”***

Son múltiples y de muy distinta índole las cuestiones que se nos puedan presentar al analizar el elemento subjetivo del delito, ya que la conducta defraudatoria se puede realizar mediante muy variados métodos de engaño y elusión, por lo que hemos decidido tratar de establecer en el presente análisis los parámetros genéricos de interpretación del tipo penal, sus elementos, y particularmente del elemento subjetivo de dicho tipo, entendiendo que el mismo es muy difícil de comprobar.

Si se logra probar, debe quedar plenamente acreditado sin lugar a duda alguna, ya que, debido a la complejidad del mismo, siempre se debe enjuiciar el tipo penal desde una postura garantista, con especial protección a la presunción de inocencia, y en su caso, *al in dubio pro reo*.