

# LA CRIMINALIZACIÓN DE LAS DEFRAUDACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL EN ÁMBITO DEL DERECHO COMPARADO: LUCES Y SOMBRAS<sup>1</sup>

José Ángel Brandariz García

**Sumario:** 1.- Introducción. 2.- Alternativas de tipificación: de lo individual y lo supraindividual en el ámbito de tutela penal. 3.- Notas comunes a los tipos de defraudación a la Seguridad Social. 3.1.- *Conducta típica*. 3.2.- *Tipos cualificados*. 3.3.- *Causas de anulación de la pena*. 4.- Bibliografía.

## 1.- INTRODUCCIÓN.

En el momento actual buena parte de los ordenamientos europeos -y de otros países pertenecientes a un entorno cultural y socioeconómico próximo- prevén tipos penales específicos que protegen los intereses patrimoniales de la Seguridad Social frente a los fraudes de cotizaciones. En algunos casos se trata de figuras delictivas que gozan ya de una cierta tradición en los respectivos ordenamientos<sup>2</sup>; en otros, en cambio, como es el caso de España<sup>3</sup>, son delitos de reciente creación.

Algunas circunstancias pueden contribuir a contextualizar esta situación de criminalización de los fraudes de cotizaciones en buen número de ordenamientos. Por una parte, el final -en los albores de los años 70- de la onda larga expansiva de la economía internacional dio paso a una nueva coyuntura, en la cual las incipientes dificultades financieras de los sistemas de protección social subrayan la importancia de los esfuerzos de financiación de los mismos y hacen surgir la preocupación por su viabilidad futura. Todo ello se ha visto determinado no sólo por factores objetivos, como el envejecimiento de las sociedades occidentales, o el desempleo estructural, sino también por las políticas económicas hoy hegemónicas, que tienden a resaltar la pesada carga que para los costes laborales -y, por lo tanto, para la tasa de beneficio empresarial- supone la financiación de esos sistemas de protección social. Por otra parte, entre esos factores

---

1 Desde esta nota introductoria *quero ficar obrigado co Sr. André Lamas Leite, Assistente Estagiário de Direito Penal da Universidade do Porto, pela sua tanto rápida quanto efectiva achega de materiais da última literatura portuguesa.*

2 A modo de referencia, cabe mencionar que los injustos de impago de cotizaciones obreras se integran en el ordenamiento alemán desde 1892, mientras que en Francia el ilícito penal de incumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social fue previsto por vez primera en 1934.

3 En España el injusto de defraudación a la Seguridad Social fue introducido en el CP por la L.O. 6/1995.

que generan preocupación por la viabilidad del modelo del *Welfare* se encuentra la proliferación de la economía sumergida y del trabajo negro –por tanto, del fraude a la Seguridad Social-, que alcanzan magnitudes desconocidas durante la era fordista-keynesiana<sup>4</sup>.

Desde otra perspectiva, la aparición de tipos penales contra la Seguridad Social puede ser explicada siguiendo la evolución del propio Derecho Penal, en su adecuación a los esquemas del Estado Social consolidado durante la segunda mitad del s. XX. En ese marco jurídico-político, el Derecho Penal de los Estados occidentales ha ido trascendiendo en las últimas décadas los estrechos límites de su conformación liberal, lo que en el ámbito de tutela socioeconómico supone la superación del ámbito estrictamente patrimonial. En esta medida, y teniendo en cuenta también la creciente sensibilidad por la tutela de bienes jurídicos supraindividuales, se explica la creación en los diversos ordenamientos de tipos penales específicos que protegen las parcelas más relevantes de la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

La impronta de esta evolución de los tipos penales socioeconómicos se descubre también en las figuras delictivas de defraudación a la Seguridad Social presentes en los distintos ordenamientos. La revisión de esta evolución permite explicar gran parte de los problemas político-criminales y de las dudas dogmáticas que genera la regulación actual, momento en el que, a pesar de la innegable consolidación (casi incluso, comienzo de declive) del modelo del Estado Social, perviven todavía nuevas figuras delictivas de clara naturaleza socioeconómica con ejemplos de tipos patrimoniales forzosamente adaptados a la protección del haber de la Seguridad Social. Por lo demás, la revisión de la evolución que, a la par que el resto de las familias delictivas socioeconómicas, han sufrido los delitos contra la Seguridad Social, permite vislumbrar algunas soluciones a sus deficiencias del presente.

## **2.- ALTERNATIVAS DE TIPIFICACIÓN: DE LO INDIVIDUAL Y LO SUPRAINDIVIDUAL EN EL ÁMBITO DE TUTELA PENAL.**

Como se ha apuntado, en la evolución de los modelos de tipificación del fraude de cotizaciones de la Seguridad Social pueden encontrarse notas comunes a los distintos ordenamientos, notas en cierta medida coincidentes con lo sucedido en otros ámbitos del Derecho Penal económico.

Así, desde los primeros casos de criminalización del fraude a la Seguridad Social hasta fechas recientes ha predominado un entendimiento del fraude de cotizaciones desde una óptica primordialmente individualista, tanto en relación con su dañosidad como respecto de la forma de conjurarla con medios penales.

La interpretación de la dañosidad del fraude en clave individual, o al menos de la dañosidad que reúne las notas necesarias para ser penalmente relevante, es una constan-

---

<sup>4</sup> Según los últimos datos dados a conocer por la Comisión Europea, correspondientes al año 2000, la economía sumergida alcanza el 16% PIB de la UE, mientras que el trabajo negro integra al 19% de los trabajadores, un total de 28 millones de individuos. Las manifestaciones más graves de este fenómeno se dan en Grecia (30% PIB) Italia (27% PIB), Portugal, España y Grecia (22% PIB en cada uno de ellos). Si se toman en cuenta los datos de los nuevos países miembros de la UE las referencias son todavía más preocupantes, pues en Letonia, Estonia y Lituania la economía sumergida se aproxima al 40% PIB, mientras que en Hungría alcanza el 31% PIB. Sobre ello, vid. el diario *El Mundo* de 20/X/2003 y 30/IV/2004. La magnitud y la trascendencia de este fenómeno han sido objeto de estudio durante la presidencia italiana de la UE, en el segundo semestre de 2003.

te fácilmente observable en los distintos ordenamientos. Esta exégesis está en la base de las decisiones tipificadoras adoptadas, ya sea el recurso a los tipos patrimoniales tradicionales, ya la criminalización exclusivamente de las conductas referidas a las cotizaciones del trabajador. Del mismo modo, esta interpretación informa los modelos de creación de dos tipos penales distintos -dependiendo de que las cuotas eludidas sean obreras o empresariales- o la consideración de los impagos de contribuciones obreras como ilícitos de mayor gravedad que los impagos o defraudaciones de aportaciones patronales.

De acuerdo con esta exégesis de corte individualista, parte de la doctrina ha entendido tradicionalmente que en los tipos de impago de cuotas obreras el bien jurídico protegido es el patrimonio del trabajador, en su caso junto con los intereses patrimoniales de la Seguridad Social<sup>5</sup>. Tal perspectiva ha llevado a asumir que el haber del trabajador es un bien jurídico necesitado de tutela penal en este ámbito, y que la conducta de retención (impago) de cuotas obreras previamente descontadas de los salarios, en tanto que comportamiento materialmente similar a la apropiación de sumas pecuniaras recibidas con destino determinado, o a la disposición fraudulenta y desleal de cantidades ajenas, es un proceder que supera los límites impuestos por el carácter fragmentario de la intervención punitiva y debe ser penalmente relevante. En cambio, ha existido tradicionalmente una menor sensibilidad para conceptualizar el patrimonio colectivo del ente de previsión como bien jurídico-penal y para criminalizar determinados impagos de cuotas (empresariales) que menoscaban dicho objeto de protección.

La consideración del fraude de cotizaciones desde la óptica de su lesividad para el patrimonio individual del trabajador, así como la inexistencia -en el momento en que comienzan a plantearse las demandas de criminalización- de un Derecho Penal económico suficientemente desarrollado, con unas estructuras de imputación propias y unos tipos específicamente contruidos en función de la tutela de los bienes jurídicos económicos de carácter supraindividual, explica que en diversos ordenamientos la sanción penal de los impagos fraudulentos de cuotas se haya buscado en el seno de los clásicos delitos patrimoniales<sup>6</sup>.

El tipo más frecuente de recogida de estos supuestos ha sido el de apropiación indebida. Dicho injusto ha sido utilizado por el legislador o por la propia jurisprudencia para sancionar casos de fraude de cotizaciones en Portugal<sup>7</sup>, Italia<sup>8</sup> o Brasil<sup>9</sup> y, hasta

---

5 En Alemania han venido sosteniendo la duplicidad de bienes jurídicos patrimoniales, en relación con el injusto de retención del salario del § 266a StGB, entre otros, FRIES,R., *Strafrechtliche Probleme in Zusammenhang mit illegaler Arbeitnehmerüberlassung, insbesondere die Strafbarkeit des Ver- und Entleihers nach § 266a I StGB*, Freie Univ., Berlin, 1987, pp. 31 y ss.; GRIBBOHM,G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar*, 11ª ed., De Gruyter, Berlin, 1998, § 266a, NM 2 y ss.; TAG,B., *Das Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozial- und Arbeitslosenversicherung*, C.F. Müller, Heidelberg, 1994, pp. 36 y ss.

En España ha defendido tal tesis, en referencia a la conducta de retención de cuotas obreras, subsumida en el delito de apropiación indebida, entre otros, DE VICENTE MARTÍNEZ,R., *Delitos contra la Seguridad Social*, Praxis, Barcelona, 1991, pp. 125 y s.

6 Cfr., en este sentido, RIOS,R. SÁNCHEZ, *Tutela Penal da Seguridade Social*, Dialéctica, São Paulo, 2001, p. 23.

7 En Portugal el art. 6 del Decreto-ley nº 103/80, de 9 de mayo, disponía expresamente que el impago de cuotas obreras previamente descontadas del salario sería sancionado como delito de apropiación indebida. En este sentido cfr. DE SOUSA,A.J., "Direito penal fiscal - uma prospectiva", en AA.VV., *Direito Penal económico*, Centro de Estudos Judiciarios, Coimbra, 1985, p. 220.

8 Cfr. ANTOLISEI,F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi complementari-I*, 11ª ed., Giuffrè, Milano, 1999, p. 520; MINGHELLI,D., "Appunti sul delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali", *Massimario di giurisprudenza del lavoro*, 1988, p. 427; PADOVANI,T., "Reati in materia di assicurazioni sociali", en *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice, vol. VI, Torino 1986, p. 339.

9 La conducta de impago de cuotas obreras retenidas fue expresamente tipificada mediante la remisión al tipo genérico de apropiación en Brasil, en diversas reformas, desde la Ley 3807, de 26/VIII/1960, hasta la Ley 8137/90. Sobre ello, vid. RIOS,R. SÁNCHEZ, *Tutela...cit.*, p. 26 y ss.

la creación en 1995 del nuevo tipo específico de defraudación de cotizaciones, también en España<sup>10</sup>. Sin embargo, en estos países un significativo grupo de especialistas ha venido criticando abiertamente tal tesis<sup>11</sup>, y en Francia fue la propia jurisprudencia la encargada de rechazarla<sup>12</sup>.

Junto al injusto de apropiación indebida, también el clásico delito de estafa ha servido –y sigue sirviendo– para cobijar determinados impagos fraudulentos de cuotas. Así, al margen de que en Italia y España la posible inserción de tales conductas en dicho ilícito patrimonial ha sido señalada por diversos autores<sup>13</sup>, en el ordenamiento alemán las defraudaciones de contribuciones a la Seguridad Social se subsumen en el tipo de estafa del § 263 StGB, como modalidad denominada estafa de cotizaciones (*Beitragsbetrug*)<sup>14</sup>.

Producto de la exégesis del fraude en clave individual es, igualmente, el hecho de que en algunos ordenamientos la única conducta penalmente relevante –sea en relación con algún delito patrimonial, sea a los efectos de un tipo específico– ha venido siendo la retención de cuotas obreras previamente descontadas de los salarios, mientras que el impago, incluso fraudulento, de cotizaciones patronales u obreras no precedidas de des-

---

10 Cfr., por todos, ARROYO ZAPATERO, L., *Manual de Derecho Penal del Trabajo*, Praxis, Barcelona, 1988, pp. 52 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J. A., *El delito de apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social. Régimen legal. Criterios jurisprudenciales*, ed. General de Derecho, Valencia, 1995, *passim*; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Delitos...cit.*, p. 117.

11 En Italia la crítica fue claramente mayoritaria. Cfr., entre otros, LUCIANI, A., *Il sistema sanzionatorio nella previdenza sociale*, Giuffrè, Milano, 1986, pp. 36 y ss.; MINGHELLI, D., “Appunti...cit.”, p. 427, y 430 y s.; MUCCIARELLI, F., “Qualche osservazione sulla natura istantanea o permanente del delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali o assistenziali”, *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1984, p. 1206 y ss.; PADOVANI, T., “Reati...cit.”, p. 339.

Entre la doctrina española crítica con la tesis de la apropiación indebida puede cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J. A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 232 y ss.; CASTIÑEIRA, M. T., “El impago a la Seguridad de las cuotas retenidas a los trabajadores como delito de apropiación indebida”, en AA.VV., *Comentarios a la jurisprudencia penal del Tribunal Supremo*, Bosch, Barcelona, 1992, pp. 274 y ss.; MARTÍNEZ PÉREZ, C., “Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el I.R.P.F.”, en AA.VV., *Protección penal de los derechos de los trabajadores*, ed. Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1986, pp. 75 y s.; DE LA MATA BARRANCO, N. J., *Tutela penal de la propiedad y delitos de apropiación*, PPU, Barcelona, 1994, pp. 522 y 538; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., “El elemento ‘fraude’ en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en SILVA SÁNCHEZ, J.-M. (DIR.), *¿Libertad económica o fraudes punibles?*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 109. Este género de críticas al empleo del tipo de apropiación indebida se dio también en la doctrina brasileña. Al respecto, vid. RIOS, R. SÁNCHEZ, *Tutela...cit.*, pp. 26 y ss., y 33 y ss.

12 Cfr. VITU, A., en MERLE, R./VITU, A., *Traité de Droit Criminel. Droit Pénal Spécial*, tomo I, Cujas, Paris, 1982, p. 923.

13 En Italia se ha apuntado la posibilidad de que determinados impagos fraudulentos integren el tipo cualificado de estafa en perjuicio del Estado o de otro ente público del art. 640.1 CP. En este sentido, cfr., entre otros, ANFORA, G., “Assicurazioni sociali: obblighi e divieti penalmente sanzionati”, en CARACCIOLI, I. (COORD.), *Rischi penali dell'imprenditore*, Etaslibri, Milano, 1991, p. 33; LUCIANI, A., *Il sistema...cit.*, pp. 33 y 48; MUCCIARELLI, F., “Sicurezza sociale (reati in materia di)”, en *Digesto delle Discipline Penali*, vol. XIII, 4ª ed., UTET, Torino, 1997, pp. 24 y s.; PADOVANI, T., *Diritto Penale del Lavoro*, 4ª ed., Francoangeli, Milano, 1994, pp. 144 y s. En la doctrina española, este planteamiento ha tenido claramente menos acogida; cfr., por todos, MARTÍNEZ LUCAS, J. A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Práctica de Derecho, Valencia, 2002, pp. 22 y s.; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Delitos...cit.*, p. 224.

14 Cfr. sobre ello, por todos, BENTE, U., *Die Strafbarkeit des Arbeitgebers wegen Beitragsvorenthaltung und Veruntreuung von Arbeitsgelt (§ 266a StGB)*, Peter Lang, Frankfurt a. M., 1992, pp. 99 y ss.; HEITMANN, K., “Soziale Sicherung der Arbeitnehmer”, en MÜLLER-GUGENBERGER, C./BIENECK, K. (ED.), *Wirtschaftsstrafrecht*, 3ª ed., Aschendorff/Otto Schmidt, Münster/Köln, 2000, pp. 931 y ss.; IGNOR, A./RIXEN, S. (EDS.), *Handbuch Arbeitsstrafrecht*, Boorberg, Stuttgart, 2002, NM 749; MARTENS, H.-H./WILDE, K., *Strafrecht und Ordnungsrecht in der Sozialversicherung*, Asgard, Sankt Augustin, 1987, pp. 91 y ss.

cuento constituía un simple ilícito extrapenal. Esta es la situación que se da en la actualidad en la legislación criminal de Austria<sup>15</sup> y, hasta tiempos recientes, en las de Brasil, Portugal o España (donde -como se ha apuntado- la inexistencia de un tipo específico de fraude a la Seguridad Social fue parcialmente subsanada por la jurisprudencia mediante la aplicación del tipo de apropiación indebida a los impagos de cotizaciones obreras).

La consideración de la lesividad del fraude respecto del patrimonio del trabajador individual, con lo que los casos de fraudes de cuotas obreras descontadas se contemplan -a diferencia de los demás impagos de cotizaciones- como supuestos pluriofensivos, está también en la base de la creación de dos tipos diferenciados de impagos a la Seguridad Social. Esta solución, que es la adoptada en una pluralidad de ordenamientos<sup>16</sup>, supone que un tipo penal sanciona específicamente la conducta empresarial de retención de cantidades que, en concepto de cuota obrera, hayan sido descontadas de los salarios de los productores (o, en su caso, aunque no haya sido efectuado ese descuento), mientras que otro ilícito prohíbe el impago, en su caso fraudulento, de cotizaciones, sin requerir el previo descuento de las retribuciones obreras. En este modelo el pensamiento de la pluriofensividad lleva en algunos casos a sancionar con mayor severidad los supuestos referidos a cuotas del trabajador retenidas del salario<sup>17</sup>. Al mismo tiempo, la tipificación de los impagos de cuotas como simples infracciones del deber de abono de las mismas, sin añadir otros elementos típicos cualificadores del desvalor objetivo de acción, ha determinado en algunos casos la conversión de estos delitos contra la Seguridad Social en injustos cuasi bagatelares, de naturaleza más bien administrativa, lo que, al margen de tensionar el principio de intervención mínima, influye negativamente en los efectos preventivo-generales de la norma, al poner de forma inadecuada en cuestión el papel del Derecho Penal en la sanción de conductas lesivas del patrimonio de la Seguridad Social<sup>18</sup>.

15 En Austria el tipo de retención empresarial de cuotas obreras previamente descontadas se recoge en el § 114 Ley General Seguridad Social (ASVG), mientras que los comportamientos fraudulentos referidos al resto de las contribuciones se contemplan como incumplimientos de los deberes de comunicación con el ente gestor, tipificados como meras infracciones penal-administrativas, en los §§ 111 y s. de la misma norma. Vid., sobre ello, FOREGGER,E./KODEK,G., *Strafgesetzbuch und wichtige Nebengesetze*, 6ª ed., Manz, Wien, 1997, pp. 723 y ss.

16 Este modelo de tipificación es el vigente, entre otros ordenamientos, en Alemania (§§ 263 y 266a StGB), Italia (art. 37 Ley nº 689, de 24/XI/1981, y art. 2.1-bis Ley nº 638, de 11/XI/1983), Francia (arts. L 244-1 y R 244-3 Código de Seguridad Social), Portugal (arts. 106 y 107 Ley nº 15/2001), Suiza (arts. 87 Ley de seguros de vejez y supervivencia [AHVG], 76 Ley de previsión profesional de vejez, supervivencia e invalidez [BVG], 112 Ley del seguro de accidentes [UVG]), Argentina (arts. 7 y 9 Ley 24769) o Brasil (arts. 168-A, 337-A CP). Este es el modelo recogido también en el art. 27 de la propuesta de 'Europa-delikte', que puede ser contemplada en TIEDEMANN,K.(DIR.)/NIETO,A.(COORD.), *Eurodelitos. El Derecho Penal Económico en la Unión Europea*, Univ. de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2003, p. 148.

17 Así sucede en los ordenamientos italiano o francés.

18 Ello sucede, por ejemplo, en Francia, donde el ilícito penal de incumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social (art. L 244-1 Código de Seguridad Social) es una simple contravención de 3ª clase, sancionada con penas de multa de muy baja cuantía, mientras que la infracción de *malversación de las retenciones* (arts. R. 244-3, L. 244-6 Código de Seguridad Social) es una contravención de 5ª clase, que sólo deviene delito en casos de reincidencia. Esta benignidad ha sido objeto de crítica por la doctrina francesa, que ha postulado la transformación de los ilícitos en delitos *correccionales* y la consiguiente cualificación de las sanciones (Cfr. VITU,A., en MERLE,R./VITU,A., *Traité...*cit., pp. 913 y s., y 919 y s.). Para un análisis de la infima severidad de las sanciones impuestas en ese ordenamiento por las infracciones citadas, vid. SERVERIN,E., "L'application des sanctions pénales en droit social: un traitement juridictionnel marginal", *Droit Social*, nº 7-8/1994, pp. 660 y s. Precisamente una evidencia de la nula trascendencia de estas infracciones es la casi inexistente atención que le presta la doctrina penalista francesa, incluidos los especialistas en *Droit Pénal des affaires*.

De modo similar a lo que sucede en el ordenamiento galo, cabe destacar que el art. 35 Ley 27/VI/1969 belga, de Seguridad Social de los trabajadores, sanciona el impago de cuotas con penas de 8 días a 3 meses de prisión y multa de 26 a 500 francos, o una de estas dos penas solamente.

Esta revisión de la situación en los diferentes ordenamientos permite comprobar que en los mismos se da una errónea hibridación de las dos perspectivas de protección que se entiende que concurren en la intervención punitiva en materia de fraude contributivo a la Seguridad Social. De una parte, una perspectiva de tutela del patrimonio individual, que da lugar a la presencia de los tipos patrimoniales clásicos o al recurso a figuras específicas construidas sobre la estructura de los mismos; de otra parte, una perspectiva de protección del patrimonio público, en tanto que bien jurídico preordenado al cumplimiento de determinados fines de política económica, que conduce a la creación de modernos delitos económicos, estructurados en función de la protección de tal objeto jurídico supraindividual. Esta deficiente simbiosis de ambas perspectivas de tutela es la causante de las disfunciones -en gran medida comunes a varios ordenamientos- que actualmente presentan los delitos contra la Seguridad Social; por ello, la reconsideración de dicha simbiosis puede alumbrar algunas vías de solución a las referidas disfunciones.

La consideración del fraude desde la óptica individualista de su lesividad respecto del patrimonio del trabajador constituye una perspectiva obsoleta, toda vez que, como se ha apuntado, hunde sus raíces en una etapa caracterizada por la práctica inexistencia de instrumentos penales de protección de bienes jurídicos supraindividuales de naturaleza económica. En tal sentido, resulta paradigmática la evolución de la doctrina alemana, que en relación con el injusto vigente del § 266a párrafos I, III StGB<sup>19</sup>, que conmina sólo el impago de las cotizaciones obreras, entiende hoy de forma casi unánime -en gran medida debido a la desaparición, respecto de la legislación anterior, del requisito del previo descuento salarial<sup>20</sup>- que el bien jurídico protegido no es el haber del trabajador, sino los intereses patrimoniales de la Seguridad Social<sup>21</sup>.

---

19 El § 266a StGB alemán establece: '*I. El empresario que retenga a la entidad recaudadora cotizaciones del trabajador a la Seguridad Social incluidas las de fomento del empleo, con independencia de que no se haya pagado el salario, será sancionado con pena de prisión de hasta cinco años o con multa (...)*

*III. El miembro de una caja asimilada que retenga a la entidad recaudadora cotizaciones a la Seguridad Social, incluidas las de fomento del empleo, que haya recibido de su empresario será sancionado con pena de prisión de hasta un año o con multa.*

*IV. En los supuestos particularmente graves del párrafo 1 la pena es prisión de seis meses a diez años. Un supuesto particularmente grave existe generalmente cuando el autor*

*1. retiene cotizaciones en grandes magnitudes, por interés propio grave,*

*2. retiene cotizaciones de forma continuada con utilización de documentos manipulados o falsificados o*

*3. se beneficia de la cooperación de un funcionario, que abusa de sus funciones o de su posición.*

*V. Se equiparan al empresario el mandante de un trabajador a domicilio, o de una persona que en el sentido de la Ley de Trabajo a domicilio se equipare a estas, así como el intermediario.*

*VI. En los casos del párrafo 1 el tribunal puede renunciar a la punición si el empresario, como máximo en el momento de vencimiento o inmediatamente después, comunica a la entidad recaudadora por escrito,*

*1. la suma de las cotizaciones retenidas y*

*2. explica por qué no fue posible el pago en plazo, a pesar de haberse esforzado seriamente por efectuarlo.*

*Si se dan los presupuestos del párrafo 1 y se ingresan las cotizaciones posteriormente dentro de un plazo adecuado determinado por la entidad recaudadora, el autor no será sancionado. En los casos del párrafo III son válidos igualmente los incisos 1 y 2<sup>o</sup>.*

20 El proceso de separación del esquema de los delitos patrimoniales clásicos, sea la apropiación indebida o la administración desleal de patrimonio ajeno, se ha profundizado con la supresión expresa del requisito de pago del salario, verificada por la reforma operada por medio del art. 8 de la Ley de facilitación de la lucha contra la ocupación ilegal y el trabajo negro, de 23/VII/2002.

21 Vid., por todos, BENTE, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 28; IGNOR, A./RIXEN, S. (EDS.), *Handbuch...*cit., NM 720 y s.; LACKNER, K./KÜHL, K., *Strafgesetzbuch mit Erläuterungen*, 24ª ed., C.H. Beck, München, 2001, § 266a, NM 1; LENCKNER, T., en SCHÖNKE, A./LENCKNER, T./SCHRÖDER, H., *Strafgesetzbuch Kommentar*, 26ª ed., C.H. Beck, München, 2001, § 266a, NM 2; MARTENS, H.-H./WILDE, K., *Strafrecht...*cit., pp. 75 y s.; SAMSON, E./GÜNTHER, H.-L., en RUDOLPH, H.-J./HORN, E./GÜNTHER, H.-L., *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch. Besonderer Teil*, vol. II, 5ª ed., Luchterhand, Neuwied/Kriftel/Berlin, 1996, § 266a, NM 3; TRÖNDLE, H./FISCHER, T., *Strafgesetzbuch und Nebengesetze*, 51ª ed., C.H. Beck, München, 2003, § 266a, NM 2.

En segundo lugar, esta perspectiva de tutela de los intereses patrimoniales de los trabajadores queda necesariamente restringida al fraude relativo a las cuotas obreras (que en la mayoría de los países son una porción menor de las cotizaciones de Seguridad Social) y siempre que las mismas hayan sido descontadas de los salarios. El núcleo del fraude, esto es, las partes del mismo relativas a cuotas patronales y a aportaciones obreras no descontadas, quedan marginadas de esta perspectiva de tutela, lo que constituye ya un primer argumento de peso para entender que, en una contemplación de los bienes jurídicos dignos y necesitados de tutela penal, no puede otorgarse preeminencia al haber del trabajador frente a los intereses patrimoniales del sistema de protección social.

Pero incluso situándonos en el estrecho marco de los impagos fraudulentos de cuotas obreras retenidas, la referida perspectiva de tutela incurre en un error de interpretación de la obligación jurídica de cotización a la Seguridad Social y de los mecanismos de su cumplimiento, los cuales determinan que existiendo dos sujetos formalmente obligados al abono de las contribuciones (empresario y trabajador) concurre un único sujeto responsable del pago: el patrono. En efecto, esta exégesis desconoce el verdadero sentido material de la retención salarial y del pago de las aportaciones obreras y empresariales por parte del empleador. Al respecto diversos especialistas de las doctrinas penales italiana<sup>22</sup> y española<sup>23</sup> han señalado con acierto que las sumas retenidas en concepto de cuotas obreras no son realmente propiedad de los trabajadores, ya que los mismos nunca han podido disponer de ellas, en la medida en que el empresario procede ya -por voluntad de la ley y sin oposición posible por parte del productor- en el propio acto de pago del salario a descontar formalmente las sumas correspondientes a las aportaciones “del trabajador” al sistema de previsión social. Por ello, en realidad lo que concurre es una única obligación de cotización -comprensiva de cuotas patronales y cuotas obreras- que vincula directamente al empresario y al organismo gestor de la Seguridad Social.

Todas estas consideraciones no implican desconocer que el fraude a la Seguridad Social perjudica los intereses de los trabajadores, no sólo como colectivo o clase social, sino como sujetos individualmente concernidos por el mismo, ya que generalmente la legislación social hace depender la concesión de prestaciones del cumplimiento de determinados deberes, como los de afiliación, alta y cotización; en consecuencia, el fraude puede causar un efectivo menoscabo de los derechos que corresponden al trabajador individual, lo que en su caso redundará en un efectivo perjuicio económico. No obstante, y sin olvidar que los diferentes ordenamientos recogen mecanismos -más o menos perfectos- de concesión automática de las prestaciones en casos como el aludido, en los que el incumplimiento no es imputable al trabajador, una solución idónea para captar esta lesividad del fraude respecto del trabajador individual, que no puede ser abarcada por el tipo genérico de defraudación de cotizaciones (art. 307 CP<sup>24</sup>), es propo-

---

22 Cfr., por todos, LUCIANI, A., *Il sistema...cit.*, pp. 36 y ss.; MUCCIARELLI, F., “Sicurezza...cit.”, p. 305; PADOVANI, T., “Reati...cit.”, p. 339.

23 Cfr., por todos, BRANDARIZ GARCÍA, J. A., *El delito...cit.*, pp. 234 y ss.; CASTIÑEIRA, M. T., “El impago...cit.”, pp. 281 y s.; VALLE MUÑIZ, J. M., “La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1995-III, p. 741. En la doctrina alemana, vid. en el mismo sentido IGNOR, A./RIXEN, S. (EDS.), *Handbuch...cit.*, NM 721.

24 El art. 307 CP español establece: ‘1. *El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

*Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*

ner un concurso de delitos entre el mismo y el correspondiente ilícito contra los derechos de los trabajadores, solución preconizada en la doctrina española<sup>25</sup>.

El hecho de que el fraude afecte de forma predominante a un bien jurídico supraindividual -los intereses patrimoniales de la Seguridad Social- pone ya en alerta sobre la inidoneidad de los clásicos delitos patrimoniales para sancionar dicho fenómeno socialmente dañoso<sup>26</sup>. La subsunción de los impagos fraudulentos de cuotas en los tipos de apropiación indebida o estafa resulta desafortunada desde una perspectiva político-criminal (en la medida en que, como se ha apuntado, quedan al margen de los mismos determinados supuestos de fraude que deberían ser objeto de sanción penal) y presenta conflictos irresolubles con determinados elementos típicos de los referidos injustos.

Dejando para un momento posterior las críticas de índole político-criminal a la aplicación del delito de apropiación indebida -ya que son objeciones también predicables de los tipos específicos que se inspiran en el mismo-, cabe ahora señalar que, como ha venido defendiendo con razón un nutrido sector de la doctrina española<sup>27</sup>, el acto formal de descuento salarial no cumple los requisitos de la entrega efectiva y la recepción material, exigibles a los efectos del citado tipo patrimonial, con lo que la subsunción en el mismo de los impagos de cuotas obreras constituye un ejercicio de analogía prohibida incompatible con el necesario respeto al principio de legalidad.

Las insuficiencias que presenta el ilícito de estafa para sancionar los fraudes de cotizaciones no son menores. Las mismas se explican por el hecho de que la estafa es un injusto clásico de naturaleza patrimonial, configurado generalmente como delito de *relación* y pensado para operaciones económicas entre particulares, en las que la víctima generalmente posee un importante grado de conocimiento del supuesto de hecho, lo que le permite desplegar medidas de autoprotección frente a las mendacidades de las

---

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

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

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

3. *Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, 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.*

*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'.*

25 Cfr., por todos, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., pp. 643 y ss.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pp. 389 y s.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 220; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la Democracia*, Ibídem, Madrid, 1996, pp. 114 y s.

26 Cfr., sobre ello, RIOS, R. SÁNCHEZ, *Tutela...*cit., p. 39.

27 Cfr., entre otros, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., pp. 238 y s.; CASTIÑEIRA, M.T., "El impago..."cit., pp. 282 y s.; MARTÍNEZ PÉREZ, C., "Apropiación..."cit., pp. 75 y s.; *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1995, p. 85; VALLE MUÑOZ, J.M., "La criminalización..."cit., pp. 740 y 742.

En la doctrina italiana se ha pronunciado en el mismo sentido MINGHELLI, D., "Appunti..."cit., pp. 430 y s., mientras que en la brasileña lo ha hecho RIOS, R. SÁNCHEZ, *Tutela...*cit., p. 36.

que pudiese derivarse una lesión patrimonial; todo ello lleva en ese injusto a retrasar la barrera de intervención punitiva hasta los casos de concurrencia de un engaño mínimamente cualificado. En cambio, estos requisitos típicos de la estafa clásica no se compatibilizan bien con las necesidades de protección de la Administración de la Seguridad Social, la cual mantiene unas relaciones contributivas con los particulares caracterizadas por la masificación, por la automatización y por el hecho de que el conocimiento por parte del organismo gestor de las circunstancias que determinan el nacimiento y la cuantía del deber de cotización depende en gran medida de que los obligados den adecuado cumplimiento a los deberes informativos que respecto de tal organismo les competen. Como consecuencia de ello, la criminalización de los fraudes de cotizaciones a través del tipo de estafa presenta dos disfunciones: por una parte, la inserción de las defraudaciones en los límites de los requisitos típicos de la estafa no resulta posible en algunos casos, y en otros plantea dudas de notable entidad; por otra parte, y debido a la habitual rigidez de la configuración legislativa del tipo de estafa, la protección que el mismo otorga al patrimonio de la Seguridad Social frente a los supuestos de fraude es insuficiente<sup>28</sup>.

Como prueba de todo ello, la sanción de los impagos fraudulentos de cotizaciones mediante el tipo de estafa en Alemania (país en donde dicha solución ha venido siendo tradicionalmente aplicada) no ha estado, ni está, en absoluto exenta de problemas. Así, la doctrina mayoritaria ha señalado que en los casos de falta de notificación a los organismos de la Seguridad Social tanto de la ocupación de trabajadores como de la propia actividad empresarial (casos de *engaño por omisión*), sólo puede hablarse de error cuando el empresario haya venido cumpliendo de forma continuada con sus deberes de cotización, pero el comportamiento resulta atípico a los efectos de la estafa cuando el sujeto ha desarrollado permanentemente su actividad mercantil de forma por completo oculta, pues en estos casos lo único que concurre es un estado de absoluta inconsciencia del organismo gestor<sup>29</sup>. Y ello no resulta baladí, pues las defraudaciones de las empresas ocultas seguramente constituyen el género de fraude dotado de una mayor peligrosidad para el bien jurídico. Por lo demás, algún especialista ha apuntado que pueden plantearse dudas respecto de la concurrencia del elemento del perjuicio patrimonial si la misma se indaga a través de una comparación entre las cotizaciones aportadas y las concretas prestaciones otorgadas<sup>30</sup>.

La creación de tipos específicos contruidos a partir del modelo de la apropiación indebida y dedicados en exclusiva a los impagos de cuotas obreras (de los que podrían ser ejemplos los tipos de *apropiación indebida previdencial* del art. 168-A CP

28 Cfr., sobre ello, por todos, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, pp. 190 y ss.

29 Cfr., en este sentido, por todos, BENTE, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, pp. 102 y ss.; FISSELER, M., *Die Strafbarkeit der Nichtzahlung von Beiträgen zur Sozialen Sicherung*, Würzburg Univ., Würzburg, 1985, p. 112; FRIES, R., *Strafrechtliche...cit.*, pp. 97 y s.; LACKNER, K./KÜHL, K., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 263, NM 18. Cfr. asimismo, sobre ello, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, pp. 191 y ss.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, pp. 117 y s.; NIETO, A., "Straftaten gegen die Rechte der Arbeitnehmer", en TIEDEMANN, K. (ED.), *Wirtschaftsstrafrecht in der Europäischen Union, Freiburg Symposium*, Carl Heymanns, Berlin, 2002, p. 236.

30 Cfr. BENTE, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, pp. 111 y ss.; "Vorenthalten und Veruntreuen von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 266a) und Beitragsbetrug (§ 263 StGB)", en ACHENBACH, H./WANNEMACHER, H.-J. (ED.), *Beraterhandbuch zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht*, Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, 1997, p. 15.

Asimismo, este autor (*Die Strafbarkeit...cit.*, pp. 107 y ss.) señala que para la afirmación de un acto de disposición omisivo es necesario un mínimo conocimiento de la situación por parte del pretendido sujeto disponente; por ello, entiende que en los casos en que el estado de inconsciencia del organismo recaudador determina la ausencia de error, no concurre tampoco un efectivo acto de disposición a los efectos del tipo de estafa.

brasileño<sup>31</sup> y del art. 9 Ley 24769 argentina<sup>32</sup>, así como el de *abuso de confianza contra la Seguridad Social* del art. 107 Ley 15/2001 portuguesa<sup>33</sup>) no deja tampoco de ser una solución criticable.

La primera objeción que cabe hacer a este modelo de criminalización del fraude a la Seguridad Social va referida a los ordenamientos en que el tipo específico de impago de cuotas obreras es la única norma incriminadora de tal fenómeno socialmente lesivo. En estos casos, y con independencia de que a ellos pueden hacerse extensivas las demás críticas que se expondrán a continuación, la protección penal de los intereses patrimoniales de la Seguridad Social -principal (si no único) bien jurídico afectado por el fraude de cuotas obreras- es totalmente inadecuada, ya que quedan fuera del ámbito de tutela tanto las defraudaciones referidas a cuotas empresariales como las relativas a las cotizaciones obreras que no han sido objeto de retención<sup>34</sup>. Esta laguna de punición

31 El art. 168-A CP brasileño establece: '*Apropiación indebida previdencial*.

*Dejar de entregar a la Previdencia Social las contribuciones recaudadas de los contribuyentes, en el plazo y forma legal o convencional;*

*Pena – Reclusión de 2 (dos) a 5 (cinco) años, y multa.*

*1º En las mismas penas incurre quien deja de:*

*I – Recaudar, en el plazo legal, contribuciones u otros ingresos destinados a la Previdencia Social que hayan sido descontados de pagos efectuados a asegurados, a terceros o recaudados del público;*

*II – Recaudar contribuciones debidas a la Previdencia Social que hayan integrado gastos contables o costos relativos a la venta de productos o a la prestación de servicios;*

*III – Pagar beneficio debido a asegurado, cuando las respectivas cuotas o valores ya hubiesen sido reembolsados a la empresa por la Previdencia Social;*

*2º Se extingue la punibilidad si el agente, espontáneamente, declara, confiesa y efectúa el pago de las contribuciones, ingresos o valores y presta las informaciones debidas a la Previdencia Social, en la forma definida en Ley o reglamento, antes del inicio de la acción fiscal.*

*3º Se faculta al juez para dejar de aplicar la pena, o aplicar solamente la de multa, si el agente fuese primario y de buenos antecedentes, siempre que:*

*I – Haya promovido, después del inicio de la acción fiscal y antes de presentada la denuncia, el pago de la contribución social previdencial, incluidas las sumas accesorias, o*

*II – El valor de las contribuciones debidas, incluidas las sumas accesorias, sea igual o inferior al establecido por la Previdencia Social, administrativamente, como mínimo para el enjuiciamiento de sus ejecuciones fiscales'.*

32 El art. 9 Ley 24769 argentina dispone: '*(Apropiación indebida de recursos de la seguridad social).*

*Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$ 5.000) por cada periodo'.*

33 El art. 107.1 Ley 15/2001, de Régimen General de las infracciones tributarias, portuguesa, establece: '*Abuso de confianza contra la Seguridad Social*

*1. Las entidades empleadoras que, habiendo deducido del valor de las remuneraciones debidas a trabajadores y miembros de órganos sociales el montante de las contribuciones por estos legalmente debidas no las entreguen, total o parcialmente, a las instituciones de Seguridad Social, son penadas con las penas previstas en los n.º 1 y 5 del art. 105'.* Poniendo en relación este tipo con su antecedente (art. 27º-B Decreto-Ley nº 20-A/90) resulta significativo que la norma incriminadora actual renuncia a requerir la apropiación de las cuotas obreras deducidas, contentándose con incriminar su simple no ingreso. Sobre ello, cfr. CATARINO, J.R./VICTORINO, N., *Regime Geral das infracções tributárias*, Vislis, Lisboa, 2002, p. 567; PINTO, A.A. TOLDA/BRAVO, J.A. ALMEIDA DOS REIS, *Regime Geral das infracções tributárias*, Coimbra ed., Coimbra, 2002, p. 343.

Lo afirmado respecto de los ilícitos citados en el texto puede predicarse también de la infracción de *malversación de las retenciones* (arts. R. 244-3, L. 244-6 Código de Seguridad Social) del ordenamiento francés.

34 Cfr. también en este sentido NIETO, A., "Straftaten...cit., pp. 237 y s., a pesar de que el autor defiende la existencia de un tipo específico relativo en exclusiva a las aportaciones obreras.

no es desde luego baladí, puesto que con la misma se deja fuera del ámbito de protección a la mayor parte de las cotizaciones, además de que los impagos de cuotas obreras sin retención previa, en la medida en que pueden verificarse en el marco de las denominadas relaciones de “trabajo negro”, desconocidas para la Administración de la Seguridad Social, constituyen modos de agresión al objeto de tutela particularmente peligrosos. Este inidóneo ámbito de protección resulta todavía más inexplicable si se repara en que los fraudes típicos y los atípicos afectan por igual al patrimonio del ente de previsión social, así como en que no existe razón alguna para defender que el impago de cuotas obreras previamente retenidas sea el único comportamiento de referencia merecedor y necesitado de criminalización, mientras que las demás defraudaciones que no alcanzan a este género de contribuciones no reúnen las notas que legitiman su sanción penal.

Ante la cuestionable restricción del tipo penal de impago de cuotas obreras a los casos de retención salarial, el legislador alemán excluyó del injusto del actual § 266a StGB en primer lugar, la exigencia típica del previo descuento de las retribuciones, y, posteriormente, la propia exigencia de pago de las retribuciones salariales, con lo que la doctrina entiende hoy de forma prácticamente unánime que dicho ilícito engloba todos los impagos de cuotas obreras, con independencia de que las sumas retenidas no procedan de los sueldos de los trabajadores<sup>35</sup>. Sin embargo, esta modificación del tipo, que aleja la conducta prohibida del modelo de la apropiación o administración fraudulenta de sumas de dinero ajenas, ha hecho surgir en un sector de la doctrina dos interrogantes capitales: en primer lugar, qué fundamenta ahora la exclusión de las cotizaciones empresariales de la órbita típica, exclusión que ha sido abiertamente discutida<sup>36</sup>; en segundo lugar, qué elementos cualifican en la actualidad el desvalor del hecho, evitando que el ilícito del § 266a StGB constituya una mera infracción de deber, escasamente respetuosa de los postulados limitadores del *ius puniendi*<sup>37</sup>.

Postergando ahora el primero de estos interrogantes, la segunda cuestión enlaza con otra crítica que cabe formular a los tipos de impago de cuotas obreras previamente retenidas. Se trata de que los mismos no respetan adecuadamente el principio de intervención mínima, toda vez que -como se ha señalado- se construyen sobre el simple impago a la Seguridad Social de sumas descontadas de los salarios de los trabajadores en concepto de contribuciones obreras. A diferencia de lo que suele ser habitual en los

35 Cfr., por todos, BENTE, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 56; GRIBBOHM, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 40 y ss.; LENCKNER, T., en SCHÖNKE, A./SCHRÖDER, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 9; SAMSON, E./GÜNTHER, H.-L., en RUDOLPHI, H.-J./HORN, E./GÜNTHER, H.-L., *Systematischer...*cit., § 266a, NM 19 y s.; TAG, B., *Das Vorenthalten...*cit., pp. 106 y ss.

36 Cfr., por todos, ARZT, G./WEBER, U., *Strafrecht. Besonderer Teil. Lehrbuch*, Giesecking, Bielefeld, 2000, p. 604; BENTE, U., *Die Strafbarkeit...*cit., pp. 144 y s.; FISSELER, M., *Die Strafbarkeit...*cit., pp. 104 y ss.; IGNOR, A./RIXEN, S. (EDS.), *Handbuch...*cit., NM 722 (n. 112) –quienes hacen referencia a cierta propuesta prelegislativa dirigida a incluir ese género de cotizaciones en el ámbito del tipo del § 266a StGB-; TRÖNDLE, H./FISCHER, T., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 9a.

37 Una preocupación en este sentido manifiestan BENTE, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 55; RÖNNAU, T., “Die Strafbarkeit des Arbeitgebers gemäß § 266a I StGB in der Krise des Unternehmens”, *Wistra*, 1997, p. 16; SAMSON, E./GÜNTHER, H.-L., en RUDOLPHI, H.-J./HORN, E./GÜNTHER, H.-L., *Systematischer...*cit., § 266a, NM 21; TRÖNDLE, H./FISCHER, T., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 9 a y 13. Frente a este acertado planteamiento, la respuesta de otro sector de la doctrina ha consistido en la búsqueda de los elementos cualificadores/fundamentales del injusto en el ámbito de los delitos patrimoniales clásicos: el empresario estaría desarrollando una conducta análoga a la administración desleal de patrimonio ajeno (*Untreue*) respecto de la Administración de la Seguridad Social o, en su caso, del propio trabajador. Sobre ello, cfr. GRIBBOHM, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 5; HEY, A./RECK, R., “§ 266a StGB – Kein Ende der Diskussion?”, *GmbH-Rundschau* (Alemania), nº 14, 1999, p. 761; IGNOR, A./RIXEN, S. (EDS.), *Handbuch...*cit., NM 722 y 740; LENCKNER, T., en SCHÖNKE, A./SCHRÖDER, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 2.

tipos de impago de cotizaciones a la Seguridad Social que abarcan toda clase de aportaciones, la punición del hecho no se hace depender ni de la puesta en práctica de métodos defraudatorios, especialmente peligrosos para el bien jurídico por su capacidad para dejar al organismo de Seguridad Social en desconocimiento de las circunstancias que determinan el nacimiento o la cuantía de la deuda, ni de la superación de un determinado límite cuantitativo, con lo que se abre la posibilidad a la sanción penal de impagos de cuantía insignificante. De este modo, los tipos objeto de crítica convierten en relevantes a efectos penales conductas que constituyen materialmente poco más -si algo más- que simples incumplimientos del deber de pago de las cotizaciones (retenidas, o no) y, en muchos casos, por cuantías que generalmente sólo son objeto de atención penal en relación con el patrimonio individual<sup>38</sup>. De acuerdo con esta crítica, y al margen de las reseñadas dudas de la literatura alemana, sectores tanto de la doctrina española<sup>39</sup> como de la italiana<sup>40</sup> han denunciado, en referencia a sus respectivos ilícitos incriminadores del impago de cuotas obreras, la falta de respeto al principio de intervención mínima, así como la ausencia de los requisitos típicos del fraude y del perjuicio mínimo.

Al margen de ello, otras críticas a la tipificación específica de los impagos de cuotas y a la creación de un modelo dual de criminalización del fraude de cotizaciones se sustentan sobre el rechazo o -cuando menos- puesta en cuestión de su premisa fundamental, esto es, la concurrencia en los casos de impagos de cuotas previamente descontadas de dos bienes jurídicos afectados de forma penalmente relevante: el patrimonio del trabajador individual y los intereses patrimoniales del sistema de protección social. En realidad, el fraude, sean cuales sean las cotizaciones impagadas, sólo afecta de forma relevante al patrimonio de la Seguridad Social. El haber del trabajador no puede alcanzar el rango de bien jurídico protegido ni siquiera respecto de las cuotas obreras previamente descontadas, pues en estos casos la retención salarial suele liberar al trabajador de su deuda, y sus prestaciones quedarán en la mayor parte garantizadas por la aplicación de los mecanismos de concesión automática de los beneficios en caso de incumplimiento empresarial<sup>41</sup>; los inconvenientes que en su caso puedan causarse al productor no justifican ni la afirmación de la pluriofensividad del hecho ni las relevantes consecuencias que de la misma se derivan.

Aceptado que el único bien jurídico protegido es, en todos los casos, el patrimonio de la Seguridad Social, y que los distintos supuestos de impago fraudulento de cuotas comparten, en líneas generales, un mismo desvalor de acción e idéntico desvalor de resultado -pues en ambos casos el empresario infringe deberes de pago materialmente idénticos y sólo se vulnera de forma penalmente relevante aquel bien jurídico-, cabe cuestionar el fundamento de la distinción, a efectos tipificadores, entre cuotas obreras (previamente descontadas o no) y el resto de las contribuciones. Este modelo de criminalización suele comportar, en los diferentes ordenamientos, un grave dislate valorativo dudosamente respetuoso del principio de proporcionalidad, ya que la segregación del fraude en dos tipos distintos viene a determinar que la tipicidad penal del impago de cuotas empresariales (u obreras no retenidas) se haga depender de la concurrencia de un comportamiento específicamente fraudulento (engañoso) y, en algunos casos, de la

---

38 Cfr. RIOS, R. SÁNCHEZ, *Tutela...cit.*, pp. 39 y ss.

39 Cfr., por todos, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, pp. 244 y ss., y 415 y s.; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., "El delito de defraudación a la Seguridad Social", en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal*, tomo XVIII, Edersa, Madrid, 1997, p. 200; VALLE MUÑIZ, J.M., "La criminalización...cit.", p. 748.

40 Cfr., entre otros, MINGHELLI, D., "Appunti...cit.", pp. 438 y s.; MUCCIARELLI, F., "Sicurezza...cit.", p. 305.

41 Cfr., en esta línea de pensamiento, en la doctrina española, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 443; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., "El delito...cit.", p. 200.

superación de un cierto límite cuantitativo, mientras que los incumplimientos relativos a aportaciones obreras (en su caso, previamente descontadas) son penalmente relevantes sin necesidad de fraude ni de superación de un mínimo pecuniario<sup>42</sup>. En consecuencia, este modelo de criminalización puede generar dudas igualmente en relación con el respeto al principio de proporcionalidad<sup>43</sup>, lo que constituye un argumento adicional para cuestionar la idoneidad del esquema de tipificación dual.

Si se rechaza la existencia de diferencias sustanciales en cuanto al contenido de injusto de los fraudes de cotizaciones y de los relativos a cuotas obreras (en su caso, descontadas) y, por tanto, se niega la mayor gravedad de esta última conducta, queda claramente en entredicho la fundamentación del modelo de tipificación dual. A mayor abundamiento, este modelo no tiene demasiado sentido a efectos prácticos, pues en la realidad criminal no es habitual el impago de unas clases de cuotas y no de otras, y -lo que es más importante- el abono y consiguiente liquidación de una de éstas determina el carácter no fraudulento del impago de las demás, con lo que este incumplimiento parcial seguramente sería irrelevante a efectos penales<sup>44</sup>. Esta carencia de sentido a efectos prácticos de la distinción hace patente de nuevo la impresión de que el modelo dual no constituye sino un resquicio de una época primigenia en la criminalización del fraude, en la que se entendía que en materia de falta de abono de cotizaciones de la Seguridad Social lo único que debía tener trascendencia punitiva eran los impagos referidos a cuotas obreras previamente descontadas.

La inclusión de toda clase de cuotas en los fraudes presentes en la realidad criminal aboca, en el modelo dual, a una constante confluencia normativa entre los dos tipos autónomos<sup>45</sup>. Las vías de solución de esta confluencia normativa refuerzan los argumentos contrarios a este modelo. En primer lugar, en el ordenamiento italiano se defiende de forma mayoritaria la existencia de un concurso de normas, que se soluciona en favor de la aplicación del tipo de impago de cuotas obreras retenidas (art. 2.1-bis Ley n° 638, de 11/XI/1983<sup>46</sup>), en virtud de la cláusula que al efecto incluye la norma incriminadora de los fraudes de cotizaciones (art. 37.1 Ley n° 689, de 24/XI/1981<sup>47</sup>), que impone la preeminencia del precepto que sancione el hecho con mayor pena<sup>48</sup>. El desplazamiento del tipo de fraudes de cotizaciones por parte del ilícito de retención de cuo-

---

42 Cfr., en la doctrina española, por todos, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 85; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., “El delito...”cit., p. 201; VALLE MUÑOZ, J.M., “La criminalización...”cit., p. 747.

43 Cfr., en este sentido, en la doctrina española, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 85.

44 Cfr. sobre ello, en la doctrina española, PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., “El delito...”cit., p. 179; VALLE MUÑOZ, J.M., “La criminalización...”cit., p. 747.

45 Cfr., sobre ello, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., pp. 444 y s.

46 El art. 2.1-bis Ley n° 638, de 11/XI/1983, italiana dispone: ‘*La omisión del ingreso de las retenciones a las que se refiere el párrafo 1 [las retenciones de previsión y asistenciales realizadas por el empresario sobre las retribuciones de los trabajadores independientes] se pena con reclusión de hasta tres años y con multa de hasta dos millones de liras. El empresario no es penalmente responsable si procede al ingreso en el plazo de tres meses desde el requerimiento o desde la notificación de la verificación de la infracción*’.

47 El art. 37.1 Ley n° 689, de 24/XI/1981, italiana, en su versión dada por el art. 116 Ley n° 388, de 23/XII/2000, prescribe: ‘*Salvo que el hecho constituya delito más grave, el empresario que, con el fin de no abonar total o parcialmente contribuciones o primas previstas por las leyes de previsión y asistencia obligatorias, omite una o más inscripciones o declaraciones obligatorias, o realiza una o más declaraciones obligatorias total o parcialmente no ajustadas a la verdad, será penado con reclusión de hasta dos años cuando del hecho derive la omisión del abono de contribuciones y primas previstas por las leyes de previsión y asistencia obligatorias por un importe mensual no inferior al mayor importe entre cinco millones mensuales y el cincuenta por ciento de la totalidad de las contribuciones debidas*’.

48 Cfr. sobre ello MINGHELLI, D., “Appunti...”p. 435; MUCCIARELLI, F., “Sicurezza...”cit., p. 308; PADOVANI, T., “Reati...”cit., pp. 341 y s.

tas obreras peca de cierta falta de lógica dogmática, pues este injusto no consume el desvalor del primero, ni puede afirmarse que sea un tipo especial respecto de aquél, ni, en fin, se dan en este caso los presupuestos de una relación de subsidiariedad. En segundo lugar, parte de la doctrina alemana ha entendido que entre los delitos de los §§ 266a y 263 StGB se da una relación de concurso de delitos<sup>49</sup>. Esta alternativa se sustenta sobre un equivocado entendimiento del injusto de la conducta, y daría lugar a una desafortunada exacerbación del marco punitivo<sup>50</sup>. Una tercera alternativa, defendida por otro sector de la literatura alemana<sup>51</sup>, sería entender que entre ambos ilícitos se da una relación de concurso de leyes en la que el tipo de defraudación de cuotas desplazaría al injusto de retención de cuotas obreras, por aplicación del principio de consunción. Si bien esta vía de solución sí puede resultar fundamentada, la misma no permite obviar el hecho de que el modelo de tipificación dual generalmente da lugar a tipos que desatienden las exigencias del principio de intervención mínima, menoscaba el principio de proporcionalidad y carece de sentido desde la consideración criminológica del fenómeno del fraude.

En definitiva, el modelo de tipificación del fraude más adecuado para huir de cualquier privatización del objeto de tutela y para captar adecuadamente la lesividad de tal comportamiento criminal desde la perspectiva de los intereses patrimoniales de la Seguridad Social parece ser el de creación de un injusto unitario de defraudación de cotizaciones. Dicho modelo resulta igualmente idóneo para someter la intervención punitiva en la materia a dos límites sustanciales: la exigencia de fraude, es decir, de un comportamiento que cause un perjuicio a la Seguridad Social dejando al organismo recaudador en desconocimiento de las circunstancias que determinan la existencia y la cuantía de la deuda y, como requisito adicional, el establecimiento de una barrera cuantitativa mínima.

Este modelo de tipo defraudatorio unitario ha sido preconizado, de forma más o menos explícita, por diversos autores. Así, dicha solución es defendida por algún especialista alemán<sup>52</sup> y español<sup>53</sup>, mientras que un nutrido sector de la doctrina alemana reclama que el tipo del § 266a StGB incluya, junto a las cuotas obreras, las cotizaciones empresariales<sup>54</sup>.

---

49 Cfr., entre otros, BENTE, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 134; FRIES, R., *Strafrechtliche...*cit., p. 115; GRIBBOHM, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 110; MARTENS, H.-H./WILDE, K., *Strafrecht...*cit., p. 94; TAG, B., *Das Vorenthalten...*cit., p. 216.

En la doctrina italiana ANFORA, G., “Assicurazioni...cit., pp. 39 y s., defiende igualmente la solución del concurso de delitos.

50 Cfr., en este sentido, en la doctrina española, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 445; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., “El delito...cit., p. 179.

51 Cfr., de esta opinión, LACKNER, K./KÜHL, K., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 20; SAMSON, E./GÜNTHER, H.-L., en RUDOLPHI, H.-J./HORN, E./GÜNTHER, H.-L., *Systematischer...*cit., § 266a, NM 58; TRÖNDLE, H./FISCHER, T., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 37.

52 Cfr. MARTENS, H.-H., “Zur Reform des Beitragsstrafrechts der Sozialversicherung”, *Wistra*, 1985, pp. 53 y s.; MARTENS, H.-H./WILDE, K., *Strafrecht...*cit., p. 91.

53 Cfr., entre otros, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., pp. 442 y ss.; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., “El delito...cit., pp. 179 y 203.

54 Cfr., por todos, ARZT, G./WEBER, U., *Strafrecht...*cit., p. 604; BENTE, U., *Die Strafbarkeit...*cit., pp. 144 y s.; FISSELER, M., *Die Strafbarkeit...*cit., pp. 104 y ss.

### 3.- NOTAS COMUNES A LOS TIPOS DE DEFRAUDACIÓN DE COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL.

Los tipos específicos de defraudación de cotizaciones de los diferentes ordenamientos suelen presentar algunas notas comunes, que merecen un breve análisis.

#### 3.1.- Conducta típica

La primera de estas notas es la relativa a la delimitación de la conducta típica. Como se ha venido mencionando, los modernos delitos contra la Seguridad Social no se construyen sobre la mera infracción del deber de cotización, es decir, sobre la simple falta de pago de las cotizaciones, ya que tal comportamiento no resulta especialmente peligroso para el bien jurídico -con lo que su criminalización no respetaría los límites derivados del carácter fragmentario del Derecho Penal-, y frente a él la Administración de Seguridad Social suele contar con unas importantes prerrogativas de recaudación coactiva de deudas<sup>55</sup>.

Atendiendo en mayor medida a los postulados que disciplinan y fundamentan el *ius puniendi*, los nuevos tipos contra la Seguridad Social conminan comportamientos propiamente fraudulentos, es decir, conductas que, infringiendo el deber de cotización regulado en la legislación de Seguridad Social, son potencialmente capaces de dejar al ente de previsión social en desconocimiento de las circunstancias que determinan el nacimiento o la concreta cuantía de la deuda. Frente a estos comportamientos cobra pleno sentido la intervención punitiva, pues ante los mismos las medidas extrapenales de control del fraude -en concreto, las de reclamación y ejecución coactiva de las deudas- se muestran claramente insuficientes, ya que el desconocimiento del débito impide a la Administración de Seguridad Social poner en marcha los recursos de autoprotección de que dispone.

La parte objetiva de los tipos penales contra la Seguridad Social pivota por tanto sobre la exigencia de fraude, aunque no se trate estrictamente de delitos fraudulentos de *relación* que requieren la colaboración de la víctima mediante un acto de disposición derivado del error, toda vez que se trata de una noción de defraudación adaptada a los delitos económicos, diferente de la pergeñada en el ámbito de la delincuencia patrimonial. En consecuencia, la exigencia de fraude se plasma en la mayor parte de los ordenamientos haciendo mención en la norma a determinadas modalidades genéricas de conducta materialmente defraudatorias. En varios de ellos se prohíbe de forma expresa la conducta de incluir datos inveraces en las declaraciones que, en virtud de la correspondiente legislación de Seguridad Social, el obligado ha de presentar ante el ente de previsión social<sup>56</sup>. Junto a ello se prohíbe en alguna ocasión la ocultación en dichas declaraciones obligatorias de datos relevantes para la determinación de la deuda, es decir la presentación de dichas declaraciones incompletas<sup>57</sup>. En algunos casos se hace además un importante añadido, al incluir una conducta de índole sustancialmente omi-

---

55 No obstante, como se ha mencionado con anterioridad, algunos de los actuales ilícitos penales contra la Seguridad Social prohíben el simple incumplimiento de la obligación de cotización, como es el caso de los previstos en el art. L 244-1 Código de Seguridad Social francés o en el art. 35 Ley de Seguridad Social de los trabajadores belga.

56 Cfr., en este sentido, el art. 37 Ley nº 689, de 24/XI/1981 italiana, el art. 7 Ley 24769 argentina, el art. 103.1.a) -en relación con el art. 106.2- Ley 15/2001 portuguesa, o los arts. 87 Ley de seguros de vejez y supervivencia, 76 de previsión profesional de vejez, supervivencia e invalidez y 112 Ley del seguro de accidentes, las tres suizas, o el tipo del art. 27.1 de la propuesta de 'Europa-delikte'.

57 Cfr. las mencionadas normas de los ordenamientos portugués y suizo, así como el art. 337-A CP brasileño o el tipo del art. 27.1 de la propuesta de 'Europa-delikte'.

siva: la falta de presentación de la declaración obligatoria, en la que se manifiestan los datos relativos a la deuda y generalmente se lleva a cabo una cuantificación de la misma<sup>58</sup>. La relevancia de esta mención proviene, en primer lugar, de que sin la misma podría haber sido discutida la inclusión de estas conductas de omisión de la declaración obligatoria en las referencias residuales a “*cualquier otra conducta propiamente engañosa*”, o genéricas a la “*defraudación*”, y sobre todo, en segundo lugar, de que desde una perspectiva político-criminal resulta necesario que el tipo penal alcance dichos comportamientos propios de relaciones laborales ocultas o semiocultas, toda vez que los mismos son los que encierran mayor peligrosidad para el bien jurídico.

Intentando conjurar el riesgo de que la mención concreta a estas modalidades de conducta deje fuera de la órbita típica otros comportamientos fraudulentos claramente lesivos, varias de las normas examinadas incluyen una referencia de cierre que determina la tipicidad de cualquier otra conducta o modo engañoso de incumplir la obligación de pago de las cuotas no encajable en las referencias anteriores<sup>59</sup>. Esta mención residual evidencia que el criterio rector de la relevancia penal de los incumplimientos del deber de cotización es en todos los casos el de la presencia de fraude. Lo propio sucede, de forma igualmente patente, en relación con normas que, como el art. 307 CP español, describen escuetamente la conducta típica como “*defraudar a la Seguridad Social*”.

La tipicidad o el carácter penalmente sancionable del hecho se hace depender además, en algunos casos, de la superación de una determinada cuantía en el marco de un concreto período de cotización. Así se establece en relación con las normas de los arts. 37 Ley n° 689, de 24/XI/1981 italiana, 307 CP español, 106 Ley n° 15/2001 portuguesa<sup>60</sup>, y 7 Ley 24769 argentina<sup>61</sup>, en las cuales constituye un elemento más de cualificación del injusto penal, en aras del mejor respeto al principio de intervención mínima, al tiempo que sirve como criterio de exclusión de los supuestos insignificantes en términos cuantitativos. Las consideraciones que la adopción de este requisito ha suscitado en las doctrinas española e italiana son similares. En efecto, sin apenas haberse puesto en cuestión el hecho mismo del establecimiento de un límite cuantitativo<sup>62</sup>, en

---

58 Dicha mención se incluye en los referidos preceptos de las legislaciones italiana, argentina, en el art. 106 Ley 15/2001 portuguesa, y en el mencionado tipo de la propuesta de ‘*Europa-delikte*’.

59 Cfr. en este sentido el art. 7 Ley 24769 argentina. Los arts. 87 Ley de seguros de vejez y supervivencia, 76 Ley de previsión profesional de vejez, supervivencia e invalidez, 112 Ley del seguro de accidentes, del ordenamiento suizo, aluden en su referencia de cierre a otros modos de “*elusión*” del deber de cotización, lo cual no supone una distinción sustancial en cuanto al tipo objetivo de los demás delitos (sobre ello, vid. HOMBERGER, T., *Die Strafbestimmungen im Sozialversicherungsrecht*, Peter Lang, Bern, 1993, pp. 74 y ss.).

60 El art. 106 Ley 15/2001 portuguesa establece: ‘(Fraude contra la Seguridad Social)

1. Constituyen fraude contra la Seguridad Social las conductas de las entidades empleadoras, de los trabajadores independientes y de los beneficiarios que supongan la no liquidación, entrega o pago, total o parcial, o la recepción indebida, total o parcial, de prestaciones de Seguridad Social, con la intención de obtener para sí o para otro beneficio patrimonial ilegítimo de valor superior a 7500 euros(...)’.

61 El art. 7 Ley 24769 argentina prescribe: ‘*Evasión simple: Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la Seguridad Social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20000) por cada período*’.

En el art. 337-A CP brasileño (así como en la norma incriminadora de la apropiación indebida previsional –art. 168-A CP-) el establecimiento del límite cuantitativo (que el valor de las contribuciones debidas, incluidas las sumas accesorias, sea igual o inferior al establecido por la Previdencia Social, administrativamente, como mínimo para el enjuiciamiento de sus ejecuciones fiscales) opera como una de las condiciones de aplicación de una causa potestativa de levantamiento de la pena.

62 Cfr., en sentido crítico respecto de dicho establecimiento, únicamente PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., “El delito...cit., p. 209; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Delitos...cit.*, pp. 246 y s. Cfr. asimismo TIEDEMANN, K., *Lecciones de Derecho Penal Económico*, PPU, Barcelona, 1993, p. 40.

ambos casos se ha criticado la excesiva magnitud de la concreta cuantía escogida por el legislador, señalando que la misma va a mantener en la atipicidad un conjunto inadecuadamente amplio de fraudes contributivos<sup>63</sup>. En segundo lugar, algunos especialistas han coincidido en reclamar la sustitución del límite fijo por una barrera establecida en una determinada proporción de la concreta obligación contributiva, pues aquél resulta fácilmente superable por fraudes parciales de grandes empresas, mientras que margina de la órbita típica defraudaciones totales de factorías de menor tamaño<sup>64</sup>. Este planteamiento no parece acertado, pues no sólo desconoce la mayor responsabilidad social que implica la gestión de las grandes empresas, sino que -sobre todo- podría conducir a consecuencias desafortunadas, al mantener en la atipicidad fraudes muy notables en términos cuantitativos que, sin embargo, podrían quedar por debajo de tal límite proporcional<sup>65</sup>. De interés dogmático resulta también el debate sobre la naturaleza de los referidos límites cuantitativos. Las diferentes doctrinas nacionales de referencia se han dividido en torno a su concepción como condición objetiva de punibilidad (mayoritaria en las literaturas italiana o argentina<sup>66</sup>), o como característica del resultado perteneciente al tipo de injusto (tesis hegemónica en la literatura española<sup>67</sup>), discusión de cierta trascendencia práctica, señaladamente en materia de tipo subjetivo.

63 Cfr., de esta opinión, en la doctrina española, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., pp. 495 y ss.; VALLE MUNIZ, J.M., "La criminalización..."cit., p. 772; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos...*cit., p. 80.

Asimismo, cfr. en la doctrina italiana, entre otros, LUCIANI, A., *Il sistema...*cit., pp. 32 y s.; MUCCIARELLI, F., "Sicurezza..."cit., p. 299; PADOVANI, T., *Diritto...*cit., pp. 213 y s.

64 Cfr., de esta opinión, entre otros, MUCCIARELLI, F., "Sicurezza..."cit., pp. 299 y s.; PADOVANI, T., *Diritto...*cit., p. 214. En la doctrina española secunda este planteamiento, entre otros, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 242.

Esta demanda, en lo que respecta a la doctrina italiana, ha tenido consecuencias legislativas, pues el art. 116, L. n.º 388, de 23/XII/2000, introdujo en el tipo del art. 37.1 L. n.º 689, de 24/XI/1981 un límite cuantitativo de tipicidad, alternativo al ya previsto de cuantía fija, expresado en términos porcentuales respecto del volumen de cotizaciones debidas por el correspondiente empresario: "...por un importe mensual no inferior al mayor importe entre cinco millones mensuales y el cincuenta por ciento de la totalidad de las contribuciones debidas", referencia que se hace acreedora de las críticas expresadas en el texto.

65 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., pp. 498 y s.

66 Cfr. de esta opinión, en la doctrina española, entre otros, GALLEGO SOLER, J.-J., *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pp. 314 y s.; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad en el Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 272 y ss.; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., "El delito..."cit., pp. 208 y ss.; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Delitos...*cit., p. 247.

Asimismo, en la doctrina italiana cfr., por todos, ANFORA, G., "Assicurazioni..."cit., p. 29; PADOVANI, T., *Diritto...*cit., p. 213; SALAFIA, A., "Il sistema sanzionatorio previdenziale: le sanzioni amministrative e penali", *Il Diritto del Lavoro*, 1987-I, p. 360. En la doctrina argentina vid. en el sentido de esta tesis HADDAD, J.E., *Ley Penal Tributaria comentada*, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 59, 62 y s., y 66 y ss.; VILLEGAS, H.B., *Régimen Penal Tributario argentino*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1998, pp. 330 y s., y 349 y s. En el mismo sentido, en la doctrina portuguesa, LEITE, L. FERREIRA, *Curso de Direito sancionatório da Segurança Social*, Almedina, Coimbra, 2002, p. 108.

67 De esta opinión, cfr. en la doctrina española, entre otros, BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho Penal del Trabajo*, 2ª ed., Trotta, Valladolid, 1997, p. 185; BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., pp. 487 y ss.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., pp. 238 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., pp. 93 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pp. 431 y s.; VALLE MUNIZ, J.M., "La criminalización..."cit., pp. 774 y ss.

En la doctrina italiana defienden esta concepción ANTOLISEI, F., *Manuale...*cit., p. 519; GRILLI, L., *Diritto Penale del Lavoro*, Giuffrè, Milano, 1985, pp. 115 y s.; MUCCIARELLI, F., "Sicurezza..."cit., p. 302.

### 3.2.- Tipos cualificados

Otra de las notas que comparten algunos de los ordenamientos es la existencia, junto al tipo básico de defraudación de cotizaciones, de determinados tipos cualificados. En este sentido, resulta especialmente significativa la introducción en 2002 en Alemania de diversos supuestos cualificados en la figura del § 266a StGB, que no los recogía previamente, a pesar de haber sido reclamados por la doctrina<sup>68</sup>.

Tales tipos cualificados toman en consideración el hecho de que en ciertos casos concurre un significativo incremento del desvalor del hecho, lo que debe tener un reflejo en la cualificación de la penalidad y en la previsión expresa de tales supuestos en la norma penal. En el catálogo de supuestos que dan lugar a la aplicación de tipos cualificados se incluyen, por una parte, casos en los que está presente un incremento del desvalor de acción al facilitarse la comisión del hecho y/o dificultarse su descubrimiento (*la utilización de una persona interpuesta de modo que quede oculta la identidad del obligado* en los arts. 307 CP español y 8 Ley 24769 argentina<sup>69</sup> -en este caso, en relación con la superación de un determinado umbral cuantitativo-; *la gravedad del fraude por la existencia de una estructura organizativa* en el art. 307 CP español; los supuestos previstos en las letras a), f), g) art. 104.1 -en relación con el art.106.3- Ley 15/2001 portuguesa<sup>70</sup>). Se establecen, en segundo lugar, supuestos en los que es posible descubrir tanto un incremento del desvalor de acción, al tornarse más compleja la conducta fraudulenta y, por ende, más difícil el descubrimiento de la deuda, como un incremento del desvalor de resultado, al extenderse la lesividad del hecho a otros intereses tutelables (los supuestos previstos en las letras c), d), e), art. 104.1 y en el art. 104.2 -en relación con

---

68 Vid. en este sentido, FRIES,R., *Strafrechliche...cit.*, p. 60; HEITMANN,K., “Soziale...cit.”, p. 915, n. 25. La introducción de estos supuestos en la figura delictiva alemana se produjo por medio del art. 8 de la Ley de facilitación de la lucha contra la ocupación ilegal y el trabajo negro, de 23/VII/2002. Para un estudio de estos nuevos tipos cualificados, vid. TRÖNDLE,H./FISCHER,T., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 26 y ss.

69 El art. 8 Ley 24769 argentina dispone: ‘Evasión agravada: La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 100000), por cada período.
- b) Si hubieran intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40000)’.

70 El art. 104 Ley 15/2001 portuguesa establece: ‘(Fraude cualificado)

1. Los hechos previstos en el artículo anterior son punibles con prisión de uno a cinco años para las personas individuales y multa de 240 a 1200 días para las personas colectivas cuando se verifique la acumulación de más de una de las siguientes circunstancias:

- a) El agente se hubiese confabulado con terceros que estén sujetos a obligaciones accesorias a efectos de fiscalización tributaria;
- b) El agente fuese funcionario público y hubiese abusado gravemente de sus funciones;
- c) El agente hubiese recurrido al auxilio de funcionario público con grave abuso de sus funciones;
- d) El agente falsificase o viciase, ocultase, destruyese, inutilizase o se negase a entregar, exhibir o presentar libros, programas o ficheros informáticos y cualquier otro documento o elemento probatorio exigido por la ley tributaria;
- e) El agente usase los libros o cualquier otro elemento referido en el número anterior sabiéndolo falsificado o viciado por tercero;
- f) Hubiese sido utilizada la interposición de personas individuales o colectivas residentes fuera del territorio portugués y allí sometidas a un régimen fiscal claramente más favorable;
- g) El agente se hubiese confabulado con terceros con los cuales esté en situación de relaciones especiales.

2. La misma pena es aplicable cuando el fraude tuviese lugar mediante la utilización de facturas o documentos equivalentes, por operaciones inexistentes o por valores diferentes, o con la intervención de personas o entidades diversas de las de la operación subyacente (...).

el art.106.3- Ley 15/2001 portuguesa, relativos al auxilio de funcionario público, que abusa gravemente de sus funciones, y a la falsificación, ocultación, inutilización o destrucción de documentos, o a la utilización de los mismos, y los supuestos similares tipificados en el § 266 a, IV, 2 y 3 StGB alemán). Por último, en algunos tipos cualificados se incluyen supuestos en los que concurre un incremento del desvalor de resultado, bien sea porque está presente una intensificación a la lesión de los intereses patrimoniales de la Seguridad Social, bien porque se menoscaba de forma relevante otros objetos de tutela. En este grupo de cualificaciones destaca la consideración en diversos ordenamientos del hecho de que el fraude alcance una magnitud notable en términos cuantitativos (art. 307 CP español, art. 8 Ley 24769 argentina, § 266 a, IV, 1 StGB alemán); junto al aumento cuantitativo del fraude se prevén otras circunstancias cualificadoras del desvalor de resultado (*el carácter de funcionario público del agente y el grave abuso de sus funciones* en el art. 104.1.b) –en relación con el art.106.3- Ley 15/2001 portuguesa).

### 3.3.- Causas de anulación de la pena

Una remarcable nota común a las diversas normas incriminadoras de los impagos fraudulentos de cuotas es el establecimiento de causas de anulación de la pena, que comparten unos presupuestos y consecuencias similares. Este género de cláusulas ha sido empleado casi en todos los ordenamientos examinados, y tanto para delitos de defraudación a la Seguridad Social como en relación con tipos de retención de cotizaciones obreras.

Las normas tipificadoras del fraude a la Seguridad Social siguen en este punto soluciones ya ensayadas en otros delitos económicos –fundamentalmente en los de defraudación tributaria-, en la línea de disponer la anulación de pena en los casos en que los responsables llevan a cabo tras la consumación del hecho un determinado comportamiento postdelictivo positivo delimitado bajo las coordenadas de la autodenuncia y/o de la reparación del daño.

En los distintos ordenamientos los presupuestos objetivos de aplicación de las causas de levantamiento de la pena son similares. En todos ellos la anulación de las sanciones se hace depender de dos comportamientos -o, al menos, de uno de ellos-, que suponen una importante compensación del desvalor del injusto realizado, al tiempo que determinan una significativa reducción de las necesidades preventivo-generales y preventivo-especiales de sancionar el hecho<sup>71</sup>. En primer lugar, en algunos casos se exige la rectificación de la declaración presentada -u omitida-, esto es, la comunicación completa y veraz al organismo de Seguridad Social de todos los datos relativos a la existencia y a la cuantía de la deuda, lo que supone una compensación del desvalor de acción del engaño puesto en práctica<sup>72</sup>. En segundo lugar, se suele exigir el pago de la deuda fraudulentamente eludida, con lo que esta reparación *ex post facto* del daño supone una compensación significativa del desvalor de resultado del hecho<sup>73</sup>. Como ejemplo

---

71 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA,J.A., *El delito...*cit., pp. 663 y ss.; CHAZARRA QUINTO,M.A., *Delitos...*cit., p. 331; RÍOS,R. SÁNCHEZ, *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, pp. 161, y 168 y s.

72 Este requisito se incluye en las causas de anulación –o dispensa/atenuación especial- de la pena establecidas en los arts. 22.1, 22.2 Ley 15/2001 portuguesa, en el art. 16 Ley 24769 argentina –que la configura, expresamente, como una causa de extinción de la acción penal-, y en los arts. 168-A § 2º, 337-A § 1º CP brasileño, así como en las normas que se mencionan en la nota siguiente.

73 Este requisito es expresamente recogido en las cláusulas de los arts. 2.1-bis Ley nº 638, de 11/XI/1983 italiana, § 114.3 Ley General de Seguridad Social austríaca, 22.1, 22.2, 105.6 –en relación con el 107.2-Ley 15/2001 portuguesa, 16 Ley 24769 argentina, art. 168-A § 2º, § 3º CP brasileño. Destaca que en el caso de los delitos contra la Seguridad Social de la propuesta de ‘Europa-delikte’ (art. 27), así como en el del injusto del art. 337-A CP brasileño, no se recoge el presente requisito en el caso de la defraudación de cuotas, pero sí en el del impago de cotizaciones obreras, seguramente porque aquel ilícito está diseñado sustancialmente en clave de delito de mera actividad.

significativo, cabe mencionar que en el ordenamiento alemán el § 266a párrafo VI StGB recoge una doble causa de levantamiento de la pena, en la que la comunicación a la entidad recaudadora de la cuantía de la deuda y de las razones que impidieron su abono permite la anulación potestativa de las sanciones (*renuncia a la pena*), y dicha conducta, unida al posterior pago del débito en un plazo judicialmente fijado al efecto, determina el levantamiento obligatorio de la pena<sup>74</sup>. En el ordenamiento español la norma del art. 307 CP se refiere sintéticamente a la “*regularización*” de la situación ante la Seguridad Social, concepto que, en el marco de un intenso debate doctrinal, ha sido interpretado por un significado sector de la literatura como comprensivo de la comunicación a la Seguridad Social de los datos relativos a la deuda y del pago de la totalidad de las cotizaciones objeto de fraude<sup>75</sup>. La misma descripción lacónica de la conducta postdelictiva ha sido acogida recientemente por la norma del art. 37 L. n° 689, de 24/XI/1981<sup>76</sup>.

El ámbito temporal en el que ha de realizarse el comportamiento postdelictivo para alcanzar la anulación de la pena suele ser notablemente amplio. En este punto algunos ordenamientos parecen haberse guiado más por el fundamento político-fiscal de las disposiciones de referencia (la intención de maximizar la recaudación de cotizaciones) que por su fundamento jurídico-penal, esto es, aquel que encuentra su sentido en la drástica disminución de las necesidades preventivo-generales y preventivo-especiales de imposición de la pena que supone el comportamiento postdelictivo. Las excepciones al respecto son las normas brasileña, alemana y española, en las cuales el ámbito temporal de realización del comportamiento postdelictivo se extiende, respectivamente, hasta el inicio de la acción fiscal<sup>77</sup>, hasta el momento inmediatamente posterior a la finalización del plazo de pago, y hasta el momento en que al responsable se le notifica el inicio de actuaciones inspectoras de la Administración en relación con su deuda, o se presenta una denuncia o querrela por parte del Ministerio Fiscal o de la representación procesal del ente de previsión social; en todos estos casos, los estrechos márgenes temporales permiten valorar, a efectos preventivo-especiales, los motivos que han llevado al responsable a realizar las posteriores conductas de autodenuncia y reparación del daño<sup>78</sup>. Fuera de estos supuestos, en otros ordenamientos los plazos de realización del abono extemporáneo no sólo se extienden más allá del momento en que la Administración de Seguridad Social descubre el hecho y exige el pago o pone el delito en conocimiento de los órganos de persecución penal<sup>79</sup>, sino que se

---

74 Esta doble alternativa prevista en la norma alemana permite dar una solución a los casos en que el responsable lleva a cabo una conducta de autodenuncia valorable a los efectos de anulación de la pena pero no se encuentra en condiciones, por sus serias dificultades económicas, de realizar el pago de la deuda. La norma del § 114 Ley General de Seguridad Social austríaca ha arbitrado igualmente una solución para estos casos, cuando dispone que el levantamiento de la pena se alcanzará no sólo mediante el abono postdelictivo de la deuda, sino también en los supuestos en que el responsable se obligue, por medio de un convenio con el ente de previsión social, a su pago en el futuro, dentro de un plazo determinado. El párrafo 4 de la norma establece como cautela que el incumplimiento de esta obligación de pago posterior hará resurgir la responsabilidad penal por el hecho.

75 Cfr., por todos, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., pp. 673 y ss.; FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 221 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 198; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., pp. 162 y s.

76 En su versión derivada de la reforma operada por el art. 116, Ley n° 388, de 23/XII/2000.

77 Este es el plazo previsto en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 168-A § 2°, 337-A § 1° CP brasileño. El plazo es algo mayor (*desde el inicio de la acción fiscal hasta la presentación de la denuncia*) en el caso de la causa potestativa de levantamiento de la pena del art. 168-A § 3° CP.

78 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 664.

79 El art. 2.1-bis Ley n° 638, de 11/XI/1983 italiana dispone un plazo máximo de abono de la deuda de tres meses desde el requerimiento administrativo de pago o desde la notificación administrativa de descubrimiento de la infracción. En el caso de la disposición del art. 105.6 Ley 15/2001 portuguesa ese plazo es de 30 días desde el mencionado requerimiento. En la norma del § 114 Ley General de Seguridad Social austríaca el comportamiento postdelictivo puede producirse, con efectos de anulación de pena, hasta la fecha de finalización del procedimiento administrativo de recaudación. En el art. 16 Ley 24769 argentina el plazo llega hasta el momento de formulación del requerimiento fiscal de elevación a juicio.

proyectan sobre determinadas fases del propio procedimiento penal o incluso hasta su propia conclusión<sup>80</sup>, con lo que se pone de manifiesto que el legislador persigue más facilitar, hasta el último momento, la recuperación de las sumas fraudulentamente impagadas, que disponer la renuncia a la pena en unas condiciones de práctica innecesaria de su imposición desde consideraciones preventivo-generales y preventivo-especiales<sup>81</sup>. De este modo, se promueve la degradación de la norma penal al estatuto de mero instrumento de recaudación de cotizaciones, o se pretende corregir, mediante una posibilidad de anulación de la pena excesivamente amplia, los excesos de tipos que convierten en materia penalmente relevante las meras infracciones del deber de pago de las cuotas<sup>82</sup>. Probablemente un mayor equilibrio de los dos fundamentos –jurídico-penal y político-fiscal– que, en permanente tensión, informan las correspondientes causas de levantamiento de la pena, habría sido en este punto una solución más recomendable.

Un debate de notable interés práctico que se ha suscitado en relación con estas causas de anulación de la pena es el relativo a los sujetos responsables que pueden llevar a cabo el comportamiento merecedor del levantamiento de la sanción, y a la posibilidad de extender a los partícipes la conducta postdelictiva positiva realizada por los autores. En relación con estas cuestiones hay un amplio consenso tanto en la doctrina alemana como en la española en la línea de entender que aunque las normas reguladoras de las correspondientes causas de levantamiento de la pena parecen estar pensadas para que el comportamiento postdelictivo sea llevado a cabo por el empresario autor (como lo demuestra no sólo el tenor literal de las normas, sino los propios requisitos de las mismas), nada impide que los partícipes puedan realizar por sí dicha conducta y, por tanto, se vean beneficiados por la exoneración de responsabilidad<sup>83</sup>. No obstante, ambas doctrinas suelen partir en general del planteamiento según el cual el partícipe no se ve exonerado de sanción porque el autor haya realizado la conducta de pago y la aplicación de causa de levantamiento de la pena sea automáticamente extensible a los demás responsables; por el contrario, en virtud de la naturaleza genuinamente personal de la figura, el partícipe sólo se hará acreedor de la liberación de pena en la medida en que haya realizado por sí mismo, o haya contribuido junto con otros a la realización del correspondiente comportamiento postdelictivo requerido por la norma<sup>84</sup>. La conducta que el partícipe ha de llevar a cabo para hacerse merecedor de la anulación no debe ser de la misma entidad que la exigida al empresario-autor; en consecuencia, se concluye con razón que para este género de responsables el comportamiento postdelictivo con-

80 En este sentido han de interpretarse las normas del art. 22 Ley 15/2001 portuguesa.

81 No obstante, cabe mencionar que en el art. 22.1 Ley 15/2001 portuguesa se condiciona la completa *dispensa* de pena, frente a la posibilidad de atenuación especial, entre otros requisitos, a que “*a la dispensa de pena no se opusieren razones de prevención*”.

82 A ello han hecho mención MINGHELLI, D., “Appunti...cit., pp. 438 y s.; MUCCIARELLI, F., “Sicurezza...cit., p. 305. Asimismo cfr., en la doctrina alemana, FRITZ, H.-J., *Die Selbstanzeige im Beitragsstrafrecht gemäß § 266a Absatz 5 StGB*, Roderer, Regensburg, 1997, p. 40.

83 Cfr., en la doctrina alemana, entre otros, BENTE, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 93; FRITZ, H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, pp. 139 y s.; GRIBBOHM, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 90 y 103; LENCKNER, T., en SCHÖNKE, A./SCHRÖDER, H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 27; SAMSON, E./GÜNTHER, H.-L., en RUDOLPH, H.-J./HORN, E./GÜNTHER, H.-L., *Systematischer...cit.*, § 266a, NM 38; TAG, B., *Das Vorenthalten...cit.*, pp. 213 y s.; TRÖNDLE, H./FISCHER, T., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 34.

En la doctrina española, cfr., entre otros, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, pp. 716 y ss.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, pp. 361 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, pp. 147 y ss. En la doctrina argentina puede cfr. VILLEGAS, H.B., *Régimen...cit.*, p. 237.

84 Por el contrario, los analistas italianos han defendido, en relación con la causa de levantamiento de la pena del art. 2.1-bis Ley n° 638, de 11/XI/1983, la extensión a todos los intervinientes en el hecho de la misma cuando se cumplen sus requisitos de aplicación, fundamentando esta tesis en la naturaleza objetiva de la cláusula. En este sentido, cfr. MINGHELLI, D., “Appunti...cit., pp. 436 y s.; MUCCIARELLI, F., “Sicurezza...cit., p. 306; PADOVANI, T., “Reati...cit., p. 341.

sistirá en la comunicación al ente de previsión social de las circunstancias relativas a la deuda y al impago, sin necesidad de dicha declaración se vea acompañada por el pago de las cotizaciones, obligación que no les corresponde, a tenor de la legislación sectorial de Seguridad Social<sup>85</sup>. Con todo, cabe reclamar que en las correspondientes causas de levantamiento de la pena el legislador recoja expresamente la posibilidad de que el partícipe pueda realizar el comportamiento exonerador de pena, así como los requisitos que ha de reunir en tal caso dicha conducta, ajustados al desvalor de su propia contribución típica<sup>86</sup>.

#### 4.- BIBLIOGRAFÍA CITADA

AA.VV., *Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar*, 11ª ed., De Gruyter, Berlin, 1998, § 266 a.

ANFORA,G., “Assicurazioni sociali: obblighi e divieti penalmente sanzionati”, en CARACCIOLI,I.(COORD.), *Rischi penali dell'imprenditore*, Etaslibri, Milano, 1991.

ANTOLISEI,F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi complementari-I*, 11ª ed., Giuffrè, Milano, 1999.

ARROYO ZAPATERO,L., *Manual de Derecho Penal del Trabajo*, Praxis, Barcelona, 1988.

ARZT,G./WEBER,U., *Strafrecht. Besonderer Teil. Lehrbuch*, Gieseking, Bielefeld, 2000.

BAYLOS,A./TERRADILLOS,J., *Derecho Penal del Trabajo*, 2ª ed., Trotta, Valladolid, 1997.

BENTE,U., *Die Strafbarkeit des Arbeitgebers wegen Beitragsvorenthaltung und Veruntreuung von Arbeitsgelt (§ 266a StGB)*, Peter Lang, Frankfurt a. M., 1992.

BENTE,U., “Vorenthalten und Veruntreuen von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 266a) und Beitragsbetrug (§ 263 StGB)”, en ACHENBACH,H./WANNEMACHER,H.-J.(ED.), *Beraterhandbuch zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht*, Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1997.

BRANDARIZ GARCÍA,J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

CASTIÑEIRA,M.T., “El impago a la Seguridad de las cuotas retenidas a los trabajadores como delito de apropiación indebida”, en AA.VV., *Comentarios a la jurisprudencia penal del Tribunal Supremo*, Bosch, Barcelona, 1992.

---

85 De esta opinión, cfr., en la doctrina alemana, BENTE,U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 93; FRITZ,H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, pp. 141 y ss.; GRIBBOHM,G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 103; LENCKNER,T., en SCHÖNKE,A./SCHRÖDER,H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 27; TAG,B., *Das Vorenthalten...cit.*, p. 214; TRÖNDLE,H./FISCHER,T., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 34.

En la doctrina española defiende esta tesis, entre otros, BRANDARIZ GARCÍA,J.A., *El delito...cit.*, pp. 718 y ss.; FARALDO CABANA,P., *Las causas...cit.*, pp. 215 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ,C., *Los delitos...cit.*, pp. 163 y 166 y s.

86 Cfr., en este sentido, FRITZ,H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 150; BRANDARIZ GARCÍA,J.A., *El delito...cit.*, p. 720; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ,C., *Los delitos...cit.*, p. 148.

CATARINO,J.R./VICTORINO,N., *Regime Geral das infracções tributárias*, Vislis, Lisboa, 2002.

CHAZARRA QUINTO,M.A., *Delitos contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

FARALDO CABANA,P., *Las causas de levantamiento de la pena*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

FISSELER,M., *Die Strafbarkeit der Nichtzahlung von Beiträgen zur Sozialen Sicherung*, Würzburg Univ., Würzburg, 1985.

FOREGGER,E./KODEK,G., *Strafgesetzbuch und wichtige Nebengesetze*, 6ª ed., Manz, Wien, 1997.

FRIES,R., *Strafrechtliche Probleme in Zusammenhang mit illegaler Arbeitnehmerüberlassung, insbesondere die Strafbarkeit des Ver- und Entleihers nach § 266a I StGB*, Freie Univ., Berlin, 1987.

FRITZ,H.-J., *Die Selbstanzeige im Beitragsstrafrecht gemäß § 266a Absatz 5 StGB*, Roderer, Regensburg, 1997.

GALLEGO SOLER,J.-I., *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

GARCÍA PÉREZ,O., *La punibilidad en el Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

GRILLI,L., *Diritto Penale del Lavoro*, Giuffrè, Milano, 1985.

HADDAD,J.E., *Ley Penal Tributaria comentada*, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1997.

HEITMANN,K., “Soziale Sicherung der Arbeitnehmer”, en MÜLLER-GUGENBERGER,C./BIENECK,K.(ED.), *Wirtschaftsstrafrecht*, 3ª ed., Aschendorff/Otto Schmidt, Münster/Köln, 2000.

HEY,A./RECK,R., “§ 266a StGB – Kein Ende der Diskussion?”, *GmbH-Rundschau* (Alemania), nº 14, 1999.

HOMBERGER,T., *Die Strafbestimmungen im Sozialversicherungsrecht*, Peter Lang, Bern, 1993.

IGNOR,A./RIXEN,S.(EDS.), *Handbuch Arbeitsstrafrecht*, Boorberg, Stuttgart, 2002.

LACKNER,K./KÜHL,K., *Strafgesetzbuch mit Erläuterungen*, 24ª ed., C.H. Beck, München, 2001.

LEITE,L. FERREIRA, *Curso de Direito sancionatório da Segurança Social*, Almedina, Coimbra, 2002.

LUCIANI,A., *Il sistema sanzionatorio nella previdenza sociale*, Giuffrè, Milano, 1986.

MARTENS,H.-H., “Zur Reform des Beitragsstrafrechts der Sozialversicherung”, *Wistra* (Alemania), 1985.

MARTENS,H.-H./WILDE,K., *Strafrecht und Ordnungsrecht in der Sozialversicherung*, Asgard, Sankt Augustin, 1987.

MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito de apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social. Régimen legal. Criterios jurisprudenciales*, ed. General de Derecho, Valencia, 1995.

MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Práctica de Derecho, Valencia, 2002.

MARTÍNEZ PÉREZ, C., “Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el I.R.P.F.”, en AA.VV., *Protección penal de los derechos de los trabajadores*, ed. Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1986.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1995.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

DE LA MATA BARRANCO, N.J., *Tutela penal de la propiedad y delitos de apropiación*, PPU, Barcelona, 1994.

MERLE, R./VITU, A., *Traité de Droit Criminel. Droit Pénal Spécial*, tomo I, Cujas, Paris, 1982.

MINGHELLI, D., “Appunti sul delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali”, *Massimario di giurisprudenza del lavoro*, 1988.

MUCCIARELLI, F., “Qualche osservazione sulla natura istantanea o permanente del delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali o assistenziali”, *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1984.

MUCCIARELLI, F., “Sicurezza sociale (reati in materia di)”, en *Digesto delle Discipline Penalistiche*, vol. XIII, 4ª ed., UTET, Torino, 1997.

NIETO, A., “Straftaten gegen die Rechte der Arbeitnehmer”, en TIEDEMANN, K. (ED.), *Wirtschaftsstrafrecht in der Europäischen Union. Freiburg Symposium*, Carl Heymanns, Berlin, 2002.

PADOVANI, T., “Reati in materia di assicurazioni sociali”, en *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice, vol. VI, Torino 1986.

PADOVANI, T., *Diritto Penale del Lavoro*, 4ª ed., Francoangeli, Milano, 1994.

PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal*, tomo XVIII, Edersa, Madrid, 1997.

PINTO, A.A. TOLDA/BRAVO, J.A. ALMEIDA DOS REIS, *Regime Geral das infracções tributárias*, Coimbra ed., Coimbra, 2002.

RIOS, R. SÁNCHEZ, *Tutela Penal da Seguridade Social*, Dialéctica, São Paulo, 2001.

RÍOS, R. SÁNCHEZ, *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos económicos*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004.

RÖNNAU, T., “Die Strafbarkeit des Arbeitgebers gemäß § 266a I StGB in der Krise des Unternehmens”, *Wistra*, 1997.

SALAFIA, A., “Il sistema sanzionatorio previdenziale: le sanzioni amministrative e penali”, *Il Diritto del Lavoro*, 1987-1.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ,P., “El elemento ‘fraude’ en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en SILVA SÁNCHEZ,J.-M.(DIR.), *¿Libertad económica o fraudes punibles?*, Marcial Pons, Madrid, 2003.

SCHÖNKE,A./LENCKNER,T./SCHRÖDER,H., *Strafgesetzbuch Kommentar*, 26ª ed., C.H. Beck, München, 2001.

SERVERIN,E., “L’application des sanctions pénales en droit social: un traitement juridictionnel marginal”, *Droit Social*, nº 7-8/1994.

DE SOUSA,A.J., “Direito penal fiscal - uma prospectiva”, en AA.VV., *Direito Penal económico*, Centro de Estudos Judiciarios, Coimbra, 1985.

TAG,B., *Das Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozial- und Arbeitslosenversicherung*, C.F. Müller, Heidelberg, 1994.

TIEDEMANN,K., *Lecciones de Derecho Penal Económico*, PPU, Barcelona, 1993.

TIEDEMANN,K.(DIR.)/NIETO,A.(COORD.), *Eurodelitos. El Derecho Penal Económico en la Unión Europea*, Univ. de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2003.

TRÖNDLE,H./FISCHER,T., *Strafgesetzbuch und Nebengesetze*, 51ª ed., C.H.Beck, München, 2003.

VALLE MUÑIZ,J.M., “La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1995-III.

DE VICENTE MARTÍNEZ,R., *Delitos contra la Seguridad Social*, Praxis, Barcelona, 1991.

DE VICENTE MARTÍNEZ,R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la Democracia*, Ibídem, Madrid, 1996.

VILLEGAS,H.B., *Régimen Penal Tributario argentino*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1998.