



Revista

Real PENAL

MÉXICO

25

julio • diciembre • 2024

ISSN 2007-4700 • e-ISSN en trámite

• SEGUNDA ÉPOCA •

Algunas notas de desigualdad en el marco del derecho penal fiscal y recaudatorio: el caso español*

• Miguel Bustos Rubio •

Profesor titular de Derecho Penal
Universidad Internacional de La Rioja

Resumen: En este trabajo, a través de un análisis del sector que se identifica como *Derecho Penal Fiscal y Recaudatorio*, se exponen algunos rasgos de desigualdad en perspectiva comparada desde una doble visión: una óptica interna (esto es: entre las propias figuras delictivas que aparecen en este sector de la criminalidad), y una óptica externa (esto es: en comparación con otras figuras delictivas). El objetivo es poner de manifiesto la existencia de una doble velocidad en la regulación normativa de estas figuras, dentro del Ordenamiento jurídico-penal español, que supone un palmario ejemplo del actual Derecho Penal de “amigos” y “enemigos”.

Palabras clave: derecho penal económico, derecho penal recaudatorio, desigualdad, discriminación, política criminal

Abstract: This paper presents some examples of inequality within the *Tax Criminal Law* in a comparative perspective from a double perspective: an internal perspective (inequality between the criminal figures that appear in this type of crime), and an external perspective (in comparison with other criminal figures, from other areas of crime). The objective of the research is to affirm the existence of a “double speed” in the legal regulation of these figures (in the case of Spanish regulation), as an example of the current Criminal Law of “Friends” and “enemies”.

Key words: economic criminal law, tax collection criminal law, inequality, discrimination, criminal policy

- **Fecha de recepción**

22-02-2024

- **Fecha de aceptación**

30-04-2024

Sumario:

1. A modo de introducción: de amigos y enemigos en el Derecho Penal Fiscal y Recaudatorio
2. Duplicidad de respuesta ante bienes jurídicos completamente reparables
3. Desigualdad interna: el sistema de cuantías
4. Desigualdad externa: la protección especial de la Hacienda Pública y la Seguridad Social más allá del Título XIV

1. A modo de introducción: de amigos y enemigos en el Derecho Penal Fiscal y Recaudatorio

Cuando en esta contribución hablamos de *Derecho Penal Fiscal y Recaudatorio* queremos referirnos esencialmente a las disposiciones normativas contenidas en el Código Penal¹ (principalmente, pero no solo, delitos) que tienen por objeto la regulación de la respuesta punitiva frente a la criminalidad económica en el ámbito de la Hacienda Pública (sea del nivel que sea), la Seguridad Social y el fraude de subvenciones, sin excluir la existencia, en paralelo, de otro tipo de figuras delictivas a las que también pueden interesar, directa o indirectamente, la correcta recaudación de recursos por parte del Estado y otros intereses fiscales (como pudiera ser, verbigracia, el caso del blanqueo de capitales).

En este ámbito de la criminalidad encontramos rasgos palmarios de desigualdad frente a otros sectores normativos del Código Penal que hacen presagiar la existencia de un sistema penal de *doble vía* o de una *divergente* respuesta punitiva ante situaciones que pueden antojarse similares. Existiendo ya múltiples estudios sobre el denominado *Derecho penal del enemigo*, expresión inicialmente acuñada por Jakobs (Berlín, año 1999) y posteriormente seguido por otros, entendido como el sector del Ordenamiento jurídico-penal donde confluyen una serie de normas *sui generis* aplicables a un concreto tipo de sujetos que no debieran considerarse “personas” a ojos del sistema penal, sino “enemigos” del mismo requeridos de un reforzado y más crudo tratamiento (material y

* Este trabajo ha sido publicado previamente en España como contribución al Libro Homenaje al Prof. Dr. Ignacio Berdugo Gómez de la Torre (referencia completa: Bustos Rubio, M.: “Tres rasgos de desigualdad en el Derecho Penal fiscal y recaudatorio”, en Ferré Olivé, J. C., Serrano-Piedecabras Fernández, J. R., Demetrio Crespo, E., Pérez Cepeda, A. I., Núñez Paz, M. A., Zúñiga Rodríguez, L., y Sanz Mulas, N. (edits.), VV. AA., *Homenaje al profesor Ignacio Berdugo Gómez de la Torre: Liber Amicorum, Derechos Humanos y Derecho Penal*, Tomo II, Ed. Aquilafuente / Universidad de Salamanca, Salamanca, 2022, págs. 531-545). Por tal motivo, todas las referencias que en este trabajo se encuentran lo son al Derecho Penal español y a su normativa de desarrollo.

¹ Aquí y en adelante: Código Penal español.

procesal), es posible identificar también algo similar a un *Derecho penal del amigo* en el ámbito del Derecho Penal Fiscal o Recaudatorio, caracterizado, en contraposición al anterior modelo, por ser un sector del Ordenamiento jurídico-penal que otorga un tratamiento más benévolo a los *amigos* del Estado, a quienes se ofrecen multitud de facilidades y comodidades para eludir la respuesta penal, o hacer esta más laxa, estableciéndose mecanismos *ad hoc* que redundan al fin en un mejor tratamiento punitivo de estos sujetos.²

En las páginas que siguen se traen a colación solo tres ejemplos de este estado de desigualdad que deriva de la dicotomía anterior, fruto de la consideración político-criminal, por parte de nuestros legisladores penales, de la existencia de una diferencia entre los *enemigos* y los *amigos* del Estado, y que se articula esencialmente a través de la actual expansión del Derecho penal económico y, de forma especialmente significativa, por medio de este Derecho Penal Fiscal o Recaudatorio. Los tres ejemplos que se abordan pasan por manifestar, de forma algo contenida dado lo limitado del espacio disponible, la existencia de (1) una doble velocidad penal en la respuesta frente a delitos que afectan a bienes jurídicos totalmente reparables según estén llamados a la comisión por parte de los *amigos* o de los *enemigos* del modelo, (2) una desigualdad interna, dentro del propio sis-

tema penal fiscal o recaudatorio, en función de quién sea el sujeto activo del delito (nuevamente: amigos vs. enemigos), y (3) una desigualdad externa, derivada de la especial y privilegiada protección de intereses de las Haciendas Públicas y/o de la Seguridad Social a lo largo y ancho del Código Penal, más allá del Título XIV.

2. Duplicidad de respuesta ante bienes jurídicos completamente reparables

En el Título XIV del Libro II del Código Penal encontramos, más allá de la regulación de los tipos penales que afectan a la Hacienda Pública (delito fiscal, fraude a la Hacienda de la Unión Europea y a sus presupuestos, y delito contable), a la Seguridad Social y al fraude de subvenciones, una particular y muy atractiva figura que ha venido a denominarse *regularización postdelictiva*, y que permite a quien cometió estos delitos regularizar completamente su situación y terminar eludiendo su responsabilidad penal por los mismos (e incluso por otros delitos concomitantes al hecho). Tal institución se encuentra prevista en términos similares para el delito fiscal (art. 305,4 CP), fraude de cotizaciones a la Seguridad Social (art. 307,3 CP), fraude de prestaciones al sistema de la Seguridad Social (art. 307 ter ap.3 CP) y fraude de subvenciones (art. 308,6 CP), con la particularidad de que en estos dos últimos casos se habla de *reintegración*, y no de regularización, al exigirse algunos requisitos adicionales para beneficiarse de un completo levantamiento de pena (devolviendo “una cantidad equivalente al valor de la prestación recibida incrementada en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió” en el primer caso, o bien devolviendo

2 Bustos Rubio, M.: “Sobre la regularización en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social como ejemplo político-criminal del nuevo ‘Derecho penal del amigo’”, en Pérez Álvarez, F. (dir.), *Propuestas penales: nuevos retos y modernas tecnologías*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 2016, pp. 500 y ss.

“las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas o aplicadas, incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió” en el segundo supuesto). Esencialmente, se exime de pena al sujeto defraudador que, habiendo ya consumado el delito, y antes de que se produzca el descubrimiento del hecho (esto es: antes de que se active alguna de las circunstancias de bloqueo temporal previstas en estos preceptos, de carácter administrativo o judicial) lleva a cabo un comportamiento postdelictivo de carácter reparador, reconociendo y pagando la deuda objeto de fraude, ante la Administración correspondiente.³ Por si esto nos pareciera todavía poco, existe también una cláusula de atenuación facultativa de la pena para el caso en que el sujeto reconoce y paga la deuda antes de que transcurra un determinado lapso

3 Una de las cuestiones más debatidas en los foros doctrinales de los últimos años, intensificada aún más tras la reforma de 2012, concierne a la naturaleza jurídica de esta institución. No siendo objeto directo de este trabajo (aunque sí indirecto, en cualquier caso), expresamos que para nosotros la regularización sigue manteniendo su naturaleza jurídica de excusa absolutoria que opera al nivel de la punibilidad, o en la terminología alemana que consideramos más acertada, una *causa de levantamiento de la pena*. Desechamos así todo intento de configurar la misma como un elemento del tipo formulado en sentido negativo, frente a los primeros intentos del legislador del momento y frente al aval de ciertos sectores de nuestra doctrina. A mayor abundamiento, cfr.: Bustos Rubio, M.: *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 75 y ss.

temporal desde su citación como imputado (en este caso, pues, la ventaja se ofrece incluso con posterioridad al descubrimiento de los hechos, por lo que toda hipotética *reparación postdelictiva* del daño cometido mediante el fraude deja de ser voluntaria). Encontramos esta posibilidad para el delito fiscal (art. 305,6 CP), fraude de cotizaciones a la Seguridad Social (art. 307,5 CP), fraude de prestaciones a la Seguridad Social (art. 307 ter 6) y fraude de subvenciones (art. 308,8 CP).

Partiendo, pues, de la consideración (que además es mayoritaria en la doctrina y en la jurisprudencia)⁴ de la cláusula de regularización como causa de levantamiento de la pena (tradicional excusa absolutoria) puede afirmarse que nos encontramos ante un acto voluntario de reparación postdelictiva del daño, a la que se ha dotado de un alcance especial, y particularmente benévolo, en el caso de los delitos que componen el núcleo esencial de este Derecho Penal Fiscal o Recaudatorio, pues esencialmente elimina la pena que pudiera corresponder por el fraude cometido, e incluso la de otros hechos delictivos anudados a aquel principal (como, por ejemplo, posibles irregularidades contables o falsedades documentales).

En estos delitos, se dice, se protegen bienes jurídicos de contenido esencialmente

4 Entre otros: Ferré Olivé, J. C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018; El Mismo: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014; Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2013.

económico⁵ que, a diferencia de lo que acontece en otros sectores de la criminalidad, pueden ser reparados en su totalidad, lo cual abre la puerta al establecimiento de instituciones que, como ocurre con la regularización, permiten exonerar completamente de pena haciendo que el Derecho Penal dé un paso atrás en supuestos en los que voluntariamente (aunque sea con una *voluntariedad* normativizada) el sujeto reconoce y paga la deuda que inicialmente defraudó. En las ilustrativas palabras de Queralt “no es lo mismo un homicidio que un hurto; el primero no tiene nunca arreglo, el segundo sí: se puede reponer a la víctima lo sustraído”. En este sentido, el Derecho penal debería empezar a contemplar figuras que, como la regularización, intenten “dar respuesta práctica a la víctima”, prescindiéndose de pena si se consigue anular, aunque sea *ex post*, el daño causado.⁶ Se cumple así, al menos *aparentemente*, con los postulados de un Derecho penal mínimo: si el defraudador, antes de que sea descubierto, acude voluntariamente a enmendar el fraude

por completo, no hay razón para seguir manteniendo la respuesta penal (sí, en su caso, la extrapenal, fiscal o administrativa).

En paralelo, y comparativamente, encontramos que, no obstante, existen otros sectores de la criminalidad en los que también pueden existir bienes completamente reparables y que, aun no siendo de carácter eminentemente socioeconómico, se ven revestidos de unas características similares que permiten también hacer efectiva una completa reparación del daño causado. Pensemos, por ejemplo, en delitos de carácter patrimonial no violentos ni intimidatorios como pueda ser el caso de un hurto, de una apropiación indebida o de una administración desleal. No existe, para estas tipologías, ninguna circunstancia similar a la regularización que, desde la perspectiva de una completa reparación del daño, permita finalmente exonerar de pena a quien cometió el hecho delictivo, ni siquiera en supuestos limitados, por ejemplo, a una falta de descubrimiento o enjuiciamiento del sujeto. Existe, a lo sumo, la posibilidad de acudir a la atenuante genérica de reparación del daño del art. 21,5^a CP, pero queda vedada toda posibilidad de levantar o anular por completo la sanción penal.

Tradicionalmente la doctrina ha identificado dos grandes líneas de fundamentación del instituto de la regularización. Pensamos que es perfectamente posible identificar esas dos grandes líneas, aún con las características propias de esta institución, acudiendo al estudio de una teoría de carácter fiscal y a otra de carácter político-criminal (propia-mente penal).

Para la primera de las teorías, la regularización se fundamenta en criterios político-fiscales o recaudatorios, propios del Derecho Fiscal, pero no del Derecho Penal,

5 Algunos autores identifican el bien jurídico en el *patrimonio* de la Hacienda Pública o la Seguridad Social (Martínez-Buján Pérez, *Derecho penal económico... cit.*, p. 716) mientras que otros nos inclinamos por una perspectiva funcionalista en la que lo protegido es el correcto funcionamiento de la actividad recaudatoria de estas instituciones, para el cumplimiento de los fines que constitucionalmente se les encomienda (Bustos Rubio, *La regularización... cit.*, pp. 31 y ss.).

6 Queralt Jiménez, J.: “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en VV. AA.: *Empresa y Derecho Penal (I)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, pp. 228-229.

quedando subordinado el Derecho penal a los intereses recaudatorios del Estado.⁷ Este sector considera que la institución objeto de estudio es el resultado de un juicio de ponderación legislativa, en términos de optimización de costes, utilidad y eficacia, por el que se ha entendido que determinados intereses propios de la Administración (eminente mente recaudatorios) han de primar sobre la aplicación de la sanción penal. El objetivo de la regularización sería así, simplemente, alcanzar la recaudación de impuestos de la Hacienda Pública o bien de las cuotas a la Seguridad Social que han sido dejados de percibir con el fraude. Entendemos, no obstante, que esta tesis puede llegar a significar una manipulación ilegítima del Derecho penal y una instrumentalización del mismo, cuya función queda reducida de este modo a la mera consecución de fines que corresponden a otras ramas del Ordenamiento Jurídico, constituyendo la regularización un mero vehículo dirigido a la consecución de objetivos de cobro que conciernen, originalmente, a la Administración. Ello pone en entredicho el carácter coactivo de la norma penal, la obligatoriedad de perseguir el injusto, y la protección de la intangibilidad de los bienes jurídicos protegidos, principios inderogables en nuestro Derecho penal.

Por ello, la teoría que explica la regularización mediante una fundamentación prioritariamente *penal* se sitúa, pensamos, en el

centro de la exégesis, tomando como punto de partida el estudio de los comportamientos postdelictivos previstos en nuestro Código Penal. De las múltiples tesis explicativas de tales actos de reparación, consideramos que solo dos pueden coadyuvar a establecer el fundamento penal de la regularización en el Derecho Penal Fiscal o Recaudatorio: por un lado, la *teoría del interés de la víctima*, en la que la razón de la impunidad radica en la existencia de un interés político-criminal del Estado en satisfacer los intereses de la víctima en un concreto delito. Por otro lado, también es apta para fundamentar la regularización de la *teoría de los fines de la pena* y la menor necesidad de pena que se pondría de manifiesto mediante la regularización.

El primer pilar que explica la regularización, a nuestro juicio, se identifica con la idea de una *especial reparación*: el sujeto procede a reparar el daño causado, el entorpecimiento de la correcta función recaudatoria de la Hacienda Pública o de la Seguridad Social, compensando sus efectos y resarcando el agravio inicialmente producido.

Pero además del interés político-criminal en la reparación, son principalmente razones de falta de necesidad de pena vinculadas a los fines preventivos de aquella las que explican el instituto de la regularización (*strafzwecktheorie*).⁸ En primer lugar, con la regularización espontánea del sujeto se genera un efecto positivo para la colectividad, reafirmando la vigencia de la norma y el respeto por el Ordenamiento jurídico, salvaguardándose de este modo las finalidades preventivo generales-positivas que pretenden alcanzar la pena mediante el voluntario retorno al

7 Así: Ferré Olivé, J. C.: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en *Revista Penal*, nº 33, 2014, p. 52; e Iglesias Río, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”, art. 305,4 CP)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 191.

8 Bustos Rubio, *La regularización... cit.*, pp. 175 y ss.

círculo de la legalidad por parte del sujeto. En segundo lugar, también se respeta la finalidad preventivo general-negativa, pues mediante la regularización se refuerza la vigencia intimidatoria de la norma cara a otros potenciales defraudadores que observan que quien no regulariza se ve inexorablemente abocado a la sanción penal. Por último, mediante la regularización también se consiguen salvaguardar los fines preventivo-especiales perseguidos por la pena, poniéndose de manifiesto una autorresocialización del sujeto, que demuestra, con la ejecución de este comportamiento antes del surgimiento de las denominadas “causas de bloqueo”, una voluntad restauradora del Ordenamiento, un retorno voluntario a la legalidad, y una limitada peligrosidad criminal. Si mediante la regularización, como supuesto de especial reparación, es posible alcanzar los fines que se persiguen con la pena, entonces esta ya no resultará de necesaria imposición, por lo que se posibilita su levantamiento o anulación combinando esta exégesis con el principio de mínima intervención, en virtud del cual se cede el paso al Derecho administrativo sancionador.

Establecido el fundamento de la institución de la regularización cabe preguntarse: ¿no ocurre lo mismo con cualquier acto de reparación total del daño en delitos protectores de bienes jurídicos completamente reparables o restituibles? Evidentemente, sí: se puede (y se debe) proclamar idéntico fundamento, centrado en el cumplimiento de los fines de la pena mediante la ejecución voluntaria de un acto postdelictivo de reparación, sea cual sea el delito, siempre que el bien jurídico (como ocurre en el caso de los delitos patrimoniales no violentos ni intimidatorios) sea completamente reparable. Si la idea nuclear del fundamento apuntado reposa en la innecesariedad de pena al dar-

se cumplimiento a los fines perseguidos por aquella cuando el sujeto voluntariamente procede a una *completa reparación*, no se termina de entender por qué esta posibilidad legal solo se activa expresamente para el caso de delitos que forman parte del Derecho Penal Fiscal o Recaudatorio apuntado, y no para el resto. ¿Nos encontramos ante un Derecho Penal de doble velocidad, y por tanto discriminatorio, que permite a los defraudadores fiscales (los *amigos*) eludir las consecuencias penales de sus actos delictivos mediante el recurso a institutos como el de la regularización, pero impide al resto de ciudadanos que cometen un delito de carácter patrimonial (los *enemigos*) tal posibilidad cuando reparan el daño? Si el principio de igualdad significa que deben tratarse igual los casos iguales (y desigual los desiguales) entonces, desde este punto de vista, la subinclusión de formas de reparación que tienen como consecuencia una completa anulación de pena en unos delitos frente a otros resultará forzosamente desigualitaria.⁹

Como ha señalado entre nosotros Gómez Pavón “es cierto que una vez regularizada la situación ante la Seguridad Social puede pensarse que la norma ha cumplido con su finalidad de prevención general, haciendo prevalecer el cumplimiento del ordenamiento, como también que la regularización ha satisfecho las necesidades de prevención especial con respecto al autor y que, por tanto,

9 Sobre las posibles razones (en realidad matices casi imperceptibles) en las que puede descansar este tratamiento desigual desde la norma, disertamos ampliamente en nuestra Tesis Doctoral publicada en e-Prints UCM: Bustos Rubio, M.: *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social* (2015), pp. 367 y ss.

la pena deviene no necesaria. Pero esto podría predicarse al menos de todos los delitos con un contenido patrimonial como parte de la doctrina sostiene en relación con el delito de defraudación a la Seguridad Social; no se ve la razón por la cual reparar el perjuicio causado en este delito o en el fiscal deba merecer la no imposición de la pena, excluyendo, además, cualquier otra consecuencia, y en el resto de los delitos patrimoniales el mismo comportamiento puede, en su caso, atenuar la responsabilidad penal y la pena, pero no hacerla desaparecer”.¹⁰ También Ferré Olivé ha puesto de manifiesto esta situación en relación con la regularización y el fraude fiscal: “lo que se pone en evidencia es un tratamiento diferenciado del delincuente tributario, que puede solventar sus responsabilidades penales mediante una regularización, del resto de los que cometen los delitos en el Código Penal que una vez consumados, solo pueden aspirar a una atenuación de pena en casos muy limitados”.¹¹

Dado lo anterior el instituto de la regularización, desde la óptica jurídico-penal, queda absurdamente privilegiado respecto de estos delitos en los que la reparación, de *lege data*, tan solo puede dar lugar a una atenuante por la vía de la circunstancia genérica del art. 21,5^a CP. Ello genera una situación que, como decimos, pudiera desbordar los límites del principio de igualdad, pues ante idénticas

posibilidades solo se permitiría acceder a la impunidad a los defraudadores en los delitos contra la Hacienda Pública, Seguridad Social, y fraude de subvenciones (en los que está prevista la cláusula de regularización) pero no así en otros de contenido patrimonial, lo que supondría un agravio comparativo respecto de estos últimos.¹²

Coincidiendo con Sánchez Tomás podemos concluir afirmando que “si tan evidente es la necesidad político-criminal de exención cuando se dan estas circunstancias lo lógico es hacerla extensiva a todos los tipos. Lo contrario produce unas disfunciones difíciles de solventar en torno al fundamento de esta exención, que no resulta sino una regulación de emergencia, en este caso privilegiante, dentro del CP”.¹³

¹⁰ Gómez Pavón, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.): *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Valencia, 2013, pp. 580-581.

¹¹ Ferré Olivé, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario... cit.*, p. 52.

¹² Morillas Cueva, L.: en Morillas Cueva, L. (coord.), Del Rosal Blasco, B., González Rus, J. J., Peris Riera, J., et. al., VV. AA.: *Sistema de Derecho Penal español, parte especial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2011, p. 656, quien entiende que a pesar de que puedan existir “sólidas razones político – criminales” para la aceptación de la cláusula de regularización en el Código Penal, no obstante, su presencia puede entenderse como un agravio comparativo respecto a otros delitos como, por ejemplo, los de carácter patrimonial.

¹³ Sánchez Tomás, J. M.: en Rodríguez Ramos, L., Cobos Gómez de Linares, M. A., Sánchez Tomás, J. M.: *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (I), Delitos contra la Hacienda Pública, derechos de los trabajadores, medio ambiente y patrimonio cultural. Delitos contra la seguridad colectiva*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1999, p. 120.

Expuesto, de forma algo contenida, este primer caso de desigualdad en el ámbito del Derecho Penal Fiscal o Recaudatorio, a continuación, analizamos otro elemento que acredita tal tratamiento desigual.

3. Desigualdad interna: el sistema de cuantías

Se detecta un nuevo elemento de desigualdad en Derecho Penal Fiscal o Recaudatorio incluso *ad intra*, esto es, examinada la propia regulación dentro del Título XIV del Libro II del Código Penal. O lo que es lo mismo: existe un tratamiento desigual también dentro del propio Derecho Penal recaudatorio, introduciéndose elementos de discriminación injustificada que se apoyan, esencialmente, en el destinatario de la norma penal (o mejor: en quién puede estar llamado a ser *sujeto activo* del delito).

Tras la reforma operada en estos delitos vía LO 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador introdujo, junto al tradicional delito de fraude de cotizaciones a la Seguridad Social del art. 307 CP, un nuevo tipo penal conocido como fraude de prestaciones al sistema de la Seguridad Social en el art. 307 ter. Mientras que aquél primero se dirige a sancionar las conductas del empleador que, estando obligado a cotizar por los trabajadores a su cargo, defrauda a la Seguridad Social (por ejemplo, apropiándose de dichas cuotas de cotización o no declarándolas a la Tesorería), este último tipo penal lo puede cometer cualquier ciudadano que, mediante los elementos de *engaño* previstos en el delito, pretenda obtener una prestación de la Seguridad Social a la que no tiene derecho. En suma: mientras que el delito del art. 307 constituye un delito especial, toda vez que la normativa de la Seguridad Social hace residir en determinados

sujetos la responsabilidad del cumplimiento de la obligación de cotización, así como la posibilidad de acceder a ciertas devoluciones o deducciones (esencialmente es un deber del empresario-empleador),¹⁴ el delito del art. 307 ter es un delito común que puede ser cometido por cualquier sujeto sin especiales cualificaciones o características.¹⁵

Es cuanto menos sugerente comprobar cómo el legislador en el art. 307 ter, rompiendo con la sistemática tradicional en este tipo de delitos, abandonó el sistema de cuantías que el Código Penal sí emplea en otras modalidades, como ocurre con la propia defraudación a la Seguridad Social del art. 307 CP (en que la reforma de 2012 rebajó el límite cuantitativo de los 120.000 a los 50.000 euros, en lo que supuso un nuevo endurecimiento del instrumento punitivo del Estado). No deja de resultar llamativo que no exista limitación alguna en esta nueva modalidad de fraude. Ello permitirá sancionar penalmente tanto a quien obtenga una prestación de la Seguridad Social por valor de cincuenta mil euros, como, por ejemplo, a quien disfrute una prestación por valor de cien euros. En definitiva: llama poderosamente la atención comprobar cómo en el delito de fraude a la Seguridad Social sólo se aplicará la pena al empresario que defrauda por encima de 50.000 euros, mientras que al ciudadano (v. gr.: trabajador,

¹⁴ Brandáriz García, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Valencia, 2000, pp. 514-515.

¹⁵ Bustos Rubio, M.: “La tipificación del fraude en las prestaciones del sistema de Seguridad Social: el nuevo artículo 307 ter del Código Penal”, en *Revista Penal*, nº 35, 2015, pp. 36-37.

pensionista) se le terminará sancionando por la obtención indebida *de cualquier prestación* de la Seguridad Social, con independencia de la cuantía, lo que apareja una pena de prisión de hasta tres años.

Como acertadamente ha subrayado Terradillos Basoco en este punto la norma del art. 307 ter CP. supone una alternativa político-criminal profundamente discriminatoria: “el sujeto activo del delito de defraudaciones a la Seguridad Social del art. 307 solo lo puede ser el empresario, mientras que en el 307 ter, de ordinario, lo será el trabajador. Ese elemento diferencial, de carácter personal, ha llevado al legislador a criminalizar la obtención o el disfrute indebido de prestaciones de la Seguridad Social, tipificando conductas hasta ahora consideradas infracciones de naturaleza administrativa”.¹⁶

Caigamos en la cuenta de que, además, sin el establecimiento de límite cuantitativo alguno el legislador, mediante la aprobación de la LO 7/2012, derogó de facto toda la normativa administrativa existente en materia de fraude de prestaciones contra la Seguridad Social. Es cierto, no obstante, que la jurisprudencia tradicionalmente admite ciertos criterios que permiten en la práctica limitar el tipo penal y diferenciarlo del ilícito administrativo, teniendo en cuenta caracteres que, como pueda ser la existencia de un especial ánimo defraudatorio, pueden permitir finalmente la aplicación de la sanción administrativa y desplazar la penal. Ello no obsta,

para señalar que, de hecho, dada la inexistencia de límite cuantitativo en este delito, en la mayor parte de los casos se superpongan los supuestos prohibidos y, al final, el sujeto acabe respondiendo por un delito y no por un ilícito de carácter administrativo.

Son las mismas razones vinculadas al principio constitucional de igualdad, al que ya aludimos en el primer apartado de este trabajo, las que avalan el establecimiento de un límite cuantitativo en este delito. Dicho principio queda conculcado cuando se criminalizan ciertas conductas de fraude del empresario-empleador contra la Seguridad Social cuando la cuantía supera los 50.000 euros (art. 307 CP) y conductas de fraude de trabajadores o pensionistas contra la Seguridad Social con independencia de cuál sea la cuantía de lo defraudado. En este punto nos encontramos ante un palmario ejemplo, no ya de Derecho penal de autor, sino más bien de Derecho penal de clase.¹⁷

La jurisprudencia recientemente ha tratado de compensar en la práctica dicha desviación. En la STS 355/2020 de 26 de junio de 2020 (ponente: Ferrer García) se interpreta dónde ha de situarse el límite cuantitativo para la aplicación del actual subtipo atenuado en el delito de fraude de prestaciones al sistema de Seguridad Social.¹⁸ En definitiva: viene a amarrar, desde una óptica cuantitativa (que siempre aporta una mayor seguridad

¹⁶ Terradillos Basoco, J. M.: “Nuevo tipo de fraude a la Seguridad Social (art. 307 ter)”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 856.

¹⁷ Bustos Rubio, *La tipificación del fraude en las prestaciones... cit.*, p. 37.

¹⁸ Dice el art. 307 ter 1, párrafo 2º: “cuando los hechos, a la vista del importe defraudado, de los medios empleados y de las circunstancias personales del autor, no revistan especial gravedad, serán castigados con una pena de multa del tanto al séxtuplo”.

jurídica) qué debe entenderse por “especial gravedad”. En esta sentencia se reconoce que “una peculiaridad del delito de fraude de prestaciones de la Seguridad Social del artículo 307 ter CP es que el tipo básico contemplado en el párrafo primero del apartado 1, no exige cuantía mínima para entenderse consumado, en contraste con el resto de delitos contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social que sí requieren que el fraude supere importes significativos para ser penalmente relevante” (FD 2º). El TS considera necesario establecer un criterio unitario para dar mayor seguridad jurídica ante las muy diversas interpretaciones que vienen realizando las Audiencias Provinciales: “dado el contenido patrimonial del tipo, si bien esta modalidad atenuada debe conformarse con la valoración de los tres parámetros que el precepto contempla, goza de especial relevancia “el importe de la defraudación”, que, como apunta el Fiscal, resulta básico en la fórmula, lo que aconseja perfilar en la medida de lo posible un límite cuantitativo que otorgue seguridad jurídica en su aplicación” (FD 2º). Y, afirmando el carácter patrimonial de este delito (cuestión también ampliamente discutida en el seno de la doctrina) finalmente se establece dicha cuantía en 10.000 euros. Para llegar a esa cantidad, y pese a que inicialmente se reconoce que la estructura típica del art. 307 ter CP “es la propia de un delito de estafa, una estrategia engañosa dirigida a inducir a error a la Administración de la Seguridad Social, dando de esta manera lugar a un acto de desplazamiento patrimonial”, la STS (FD 2º) rechaza primeramente un paralelismo automático con la cuantía de 400 euros fijados para el delito de estafa, en atención a las particularidades de la conducta típica defraudatoria contra la Seguridad Social y su propia ubicación sistemática y capitular. Y también desecha, en segundo término, es-

tablecer la cuantía en 4.000 euros, tal como solicitaba el Ministerio Fiscal aludiendo proximidad con la malversación de caudales públicos del art. 433 CP, pues se razona por parte del Tribunal Supremo que no hay paralelismo con tal delito y que, además, en el título de Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social no se maneja en ningún caso dicho límite cuantitativo.

La cuantía, pues, por la que finalmente se decanta el TS son los 10.000 euros. Y apoya tal decisión, esencialmente, en el paralelismo con el párrafo segundo del art. 305.3 CP y el art. 308.4 CP, ambos dentro del mismo Título en el que se adscribe el delito: “ciertamente el artículo 307 ter CP se diferencia de sus compañeros de ubicación, en que no contiene condición alguna de punibilidad derivada del importe de la defraudación, que es típica a partir del primer euro. Sin embargo, comparte otros perfiles, como la existencia en algunos casos de un tipo cualificado, que en consonancia con la inexistencia de un límite mínimo que condicione la tipicidad, para el artículo 307 ter está fijado en una suma inferior de la que corresponde a los que sí la tienen (artículo 305 bis o 307 bis). Y con otros, el tener prevista una modalidad atenuada (artículo 305.3 correspondiente a las defraudaciones que afecten a la Hacienda de la Unión Europea y 308.4 dedicado al fraude de subvenciones) configurada como delito menos grave” (FD 2º). No obstante, como se adelantó, se insiste nuevamente en que para acudir a la aplicación del subtipo será siempre necesario valorar tres pilares a los que alude el precepto: la cantidad defraudada (ahora 10.000 euros), los medios empleados (por ejemplo, la constitución fraudulenta de sociedades) y las circunstancias personales del autor (por ejemplo, edad, grado de formación, familia, etc.).

A pesar de este buen hacer de nuestra jurisprudencia, en el sentido de limitar en la práctica la aplicación del tipo penal, lo cierto es que la norma sigue completamente silenciada en este punto, al no establecerse, como se dijo, ningún elemento cuantitativo que ejerza de barrera entre el ilícito penal y el extrapenal. Esto ocurre solo para el caso del art. 307 ter, que está llamado a cometerse por parte de cualquier sujeto, frente a lo que acontece en el resto de delitos que conforman el Derecho Penal Fiscal y Recaudatorio en los que sí es tradicional el recurso al régimen de cuantías a tal efecto. Y especialmente ocurre para el caso del art. 307 CP que, como se ha apuntado, es un delito especial que solo podrá cometerse en la práctica por quien sea *empleador*. O en otras palabras: cualquier ciudadano o trabajador podrá caer con más facilidad en el terreno del injusto penal, mientras que el empresario quedará sometido a superar ciertos límites o barreras para responder por el delito en cuestión.

4. Desigualdad externa: la protección especial de la Hacienda Pública y la Seguridad Social más allá del Título XIV

Ya por último es posible hallar un tercer ejemplo de discriminación para el caso del Derecho Penal Fiscal o Recaudatorio. Si en el apartado anterior expusimos un caso de desigualdad *ad intra* en el Título XIV del Libro II del CP, queremos en este momento dejar expuesta una desigualdad *ad extra*, que se produce más allá de dicha ubicación sistemática, ejemplificando la especial y significativa protección de la que gozan los intereses fiscales y recaudatorios a lo largo y ancho del Código Penal.

Para ello nos queremos detener en dos ámbitos concretos:

Por un lado, en el ámbito de los delitos de frustración de la ejecución y de insolvencias punibles (divididos, tras la reforma operada por LO 1/2015, de 30 de marzo, en dos Capítulos, VII y VII bis, dentro del Título XIII del Libro II CP), donde encontramos en el art. 257,3, párrafo 2º, una agravación de la pena para el caso de que en el delito de alzamiento de bienes “la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social”. Igualmente, en el art. 259 bis 3ª se agrava la pena para el caso del delito de bancarrota “cuando al menos la mitad del importe de los créditos concursales tenga como titulares a la Hacienda Pública, sea esta estatal, autonómica, local o foral y a la Seguridad Social”. La doctrina mayoritaria ya ha puesto de relieve lo cuestionable de esta hipervaloración del crédito que ostentan las Haciendas Públicas o la Seguridad Social (nada se dice de la europea),¹⁹ a quienes se

19 Bustos Rubio, M.: “Los delitos de bancarrota: una modalidad de insolvencia punible”, en *Revista de Derecho y Proceso Penal*, nº 50, 2018, p. 228; Martínez – Buján Pérez, C.: “Los delitos de insolvencias punibles tras la reforma realizada por la LO 1/2015”, en Bacigalupo Sagesse, S., Feijoo Sánchez, B., Echano Basaldena, J. I.: *Estudios de Derecho Penal: homenaje al profesor Miguel Bajo*, Ed. Ramón Areces, Madrid, 2016, p. 1080; Souto García, E.: “La tutela penal del derecho de crédito tras la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo: los ‘nuevos’ delitos de frustración de la ejecución y de insolvencia punible”, en *Revista de Derecho y Proceso Penal*, nº 38, 2015, p. 169; Faraldo Cabana, P.: “Vuelta a los hechos de bancarrota: el delito de insol-

da un tratamiento privilegiado frente a otros créditos de carácter privado o particular, sin que exista una aparente justificación (al menos dentro de los parámetros del principio de igualdad ya apuntado). Y aunque para otros autores la previsión estaría justificada al aparecer de fondo *intereses generales*,²⁰ coincidimos con Quintero Olivares cuando apunta que “ninguna justificación hay para agravar la pena porque más de la mitad del importe se deba a las Haciendas Públicas o a la Seguridad Social, que ya han sido privilegiadas en el régimen del alzamiento de bienes. De nuevo flota la absurda idea de que perjudicar a ciudadanos es “menos grave”²¹.

Y, por otro lado, encontramos el curioso art. 398 CP en donde, al albur de los delitos de falsedad documental, se establece un tipo privilegiado para el caso de “la autoridad o funcionario público que librare certificación falsa con escasa trascendencia en el tráfico jurídico” a quien se castigará con la pena de suspensión de seis meses a dos años, pero instituyéndose que “este precepto no será aplicable a los certificados relativos a la Segu-

ridad Social y a la Hacienda Pública”, con lo que, nuevamente, encontramos una especial y mejor protección de intereses fiscales o recaudatorios más allá del Título XIV que regula los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, desechándose toda posibilidad de aplicar este tipo atenuado para el caso de los certificados que se libren en relación con la Hacienda Pública o la Seguridad Social.

Ambos ejemplos revelan la existencia de claros intereses recaudatorios que exceden del Título XIV y que vuelven a poner de manifiesto el empleo del Código Penal, por parte del legislador, para fines no-siempre-penales sino más bien eminentemente fiscales. Si se rompe con el punto de equilibrio necesario entonces, es obvio, nos encontraremos ante una rechazable perversión del instrumento penal configurado (al menos en origen) para otros fines.

vencia fraudulenta tras la reforma de 2015”, en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 23, 2015, p. 67; y Monge Fernández, A.: *El delito concursal punible tras la reforma penal de 2015 (análisis de los artículos 259 y 259 bis CP)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 151.

20 López Barja de Quiroga, J.: *La reforma de los delitos económicos: la administración desleal, la apropiación indebida y las insolvencias punibles*, Ed. Civitas, Navarra, 2015, p. 289.

21 Quintero Olivares, G.: “Insolvencias punibles”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez-Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 751.



RPMX

- Universidad de Huelva • Universidad de Salamanca •
- Universidad Pablo de Olavide • Universidad de Castilla-La Mancha •
- Cátedra de Derechos Humanos Manuel de Lardizábal •



FGR
FISCALÍA GENERAL
DE LA REPÚBLICA



INACIPE
48
AÑOS
1976 • 2024

ISSN 2007-4700

