

La evolución normativa de los delitos contra la Seguridad Social

Regulatory Developments of Offenses against Social Security

Javier IJALBA PÉREZ 

Profesor doctor y abogado

UNIR (Universidad Internacional de La Rioja) (España)

ijalbaperezjavier@gmail.com

<https://doi.org/10.14201/rspc.31419>

Artículo original sin previa publicación

Fecha de recepción: 18/05/2023

Fecha de aceptación: 27/06/2023

Resumen

El presente trabajo tiene por objetivo el estudio de la *evolución normativa* de los *delitos contra la Seguridad Social* (artículos 307, 307 bis, y 307 ter del Código Penal), que han surgido en el actual Estado social y democrático de Derecho como un bien jurídico autónomo y con un carácter propiamente penal. Se comprueba que han

Abstract

The aim of this paper is to study the regulatory evolution of crimes against Social Security (articles 307, 307 bis, and 307 ter of the Criminal Code), which have arisen in the current social and democratic State of Law as an autonomous legal asset, and with a strictly criminal nature. It can be seen that few authors have

sido pocos los autores que se han dedicado al análisis de estos delitos y, menos aún, al estudio de su evolución normativa; cuando, por el contrario, este conocimiento nos puede facilitar una aportación fundamental para responder a las cuestiones que surgen en torno a estas nuevas figuras típicas. La evolución normativa se nos ha revelado dinámica y, además, en constante transformación, sujeta al ritmo de las distintas corrientes doctrinales y jurisprudenciales; en todo caso, conviene acudir al examen de los ensayos recientes para dar respuesta a los cuestionamientos contemporáneos. Este artículo procura ser un análisis exhaustivo, ante un interesante panorama normativo y, a la vez, con el deseo de responder a aquellas cuestiones que determinan y orientan la actual aplicación de los tipos penales.

Palabras clave: Derecho penal; Delitos contra la Seguridad Social; Fraude; Prevención; Penalidad; Delitos.

devoted themselves to the analysis of these crimes, and even fewer to the study of their normative evolution, when, on the contrary, this knowledge can provide us with a fundamental contribution to answer the questions that arise around these new typical figures. The normative evolution has shown itself to be dynamic and, moreover, in constant transformation, subject to the rhythm of the different doctrinal and jurisprudential currents; in any case, it is advisable to examine recent essays in order to respond to contemporary questions. This article seeks to be an exhaustive analysis, in the face of an interesting normative panorama, and at the same time, with the desire to respond to those questions that determine and guide the current application of criminal types.

Keywords: Criminal law; Crimes against Social Security; Fraud; Prevention; Criminality; Offenses.

Sumario: 1. Introducción. 1.1. Un nuevo Derecho penal: los delitos contra la Seguridad Social. 1.2. Configuración legislativa de los delitos contra la Seguridad Social. 2. Evolución normativa de los delitos contra la Seguridad Social. 3. Conclusiones. 4. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. *Un nuevo Derecho penal: los delitos contra la Seguridad Social*

Los delitos contra la Seguridad Social (artículos 307, 307 bis y 307 ter del Código Penal) fueron deliberados y se han perfeccionado bajo la protección y el modelo de la figura típica del delito fiscal (artículo 305 CP)¹, lo cual ha provocado una de las

1. Vid. DE LA MATA BARRANCO, Norberto Javier. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, pp. 529-591. Este autor manifiesta como estos delitos han ido apareciendo bajo la sombra del delito fiscal (art. 305 CP).

omisiones más importantes del reciente Derecho penal². De hecho, estas nuevas figuras típicas han tomado prestada una buena parte de la estructura y del tratamiento de los delitos contra la Hacienda Pública³, lo que ha desembocado en un estudio dogmático más bien discreto e insignificante, y, en la mayoría de los autores, ha merecido el calificativo de un estudio poco específico y lleno de remisiones a los delitos fiscales⁴.

Sin embargo, debemos convenir que, en estos últimos años, sobre todo, gracias al desarrollo del nuevo Derecho penal económico y gracias, también, a la propagación del fenómeno de la corrupción económica, a través de la multiplicación de casos fraudulentos con gran relevancia pública en nuestro país, ha germinado un nuevo tratamiento penal de estas figuras típicas de fraude contra la Seguridad Social⁵, lo cual ha ayudado a su gran desarrollo dogmático, y nos permite hablar de un auténtico y novedoso Derecho penal de la Seguridad Social⁶.

2. Este olvido provocó la calificación de las conductas de fraude a la Seguridad Social como conductas atípicas o, incluso, reconducibles a otras figuras penales como los delitos de estafa o delitos de apropiación indebida. Vid. AYALA GÓMEZ, Ignacio. Observaciones críticas sobre el delito social. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*. 1983, n.º 6, p. 43; MORENO MÁRQUEZ, Ana María. Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal. *Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*. 1996, n.º 37, p. 33; CÁMARA ARROYO, Sergio. Los delitos de defraudación a la Seguridad Social: análisis de los tipos penales y su problemática. En Fernández Bermejo, Daniel y Mallada Fernández, Covadonga (Dir.). *Delincuencia Económica*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2018, pp. 481-483.

3. Así lo reconoce también la jurisprudencia: SAP de Tarragona 38/2005, de 10 de enero, [ECLI:ES:APT:2005:24], FJ 2: “Como se afirma en la STS 1244/2003, de 3 de octubre, [ECLI:ES:TS:2003:5947], en relación con un delito contra la Hacienda Pública, cuya estructura comisiva viene marcada por intensos trazos de homogeneidad con la conducta contemplada en el artículo 307 CP (con el que además comparte ubicación capitular y sistemática)”. Y la SAP de Málaga 635/2012, de 19 de octubre, [ECLI:ES:APMA:2012:1614], FJ1, que reconoce que: “han sido muchas veces las que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en el mismo sentido, con referencia a los delitos contra la Hacienda Pública, previstos en el artículo 305 del CP, preceptos sin duda paralelos y análogos que también tienen en común consideraciones doctrinales y jurisprudenciales, siendo cierto que la jurisprudencia sobre el artículo 307 del CP, es mucho más reducida”. Vid. ÁLVAREZ FEIJOO, Manuel. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Morales García, Óscar (Dir.). *Código Penal con Jurisprudencia*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2018, pp. 1022-1073.

4. Vid. VALLE MUÑIZ, José Manuel. La criminalización del fraude a la Seguridad Social. En Soriano Soriano, José Ramón (Dir.). *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código penal*. Madrid: CGPJ, 1996, p. 176; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 6.ª edición, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2019, p. 671.

5. Vid. BUSTOS RUBIO, Miguel y GÓMEZ PAVÓN, Pilar. La protección penal de la Seguridad Social en España: el bien jurídico protegido. *Revista Penal de México*. 2016, n.º 10, pp. 9-24.

6. Vid. IJALBA PÉREZ, Javier. Derecho penal de la Seguridad Social. Modelo constitucional. En AA. VV. *Actas del III Congreso Internacional de la FICP*. Alcalá de Henares (Madrid): Fundación Internacional de Ciencias Penales, 2022, pp. 1-29. [Fecha de consulta: 18/05/23]. Recuperado de: <https://ficip.es/wp-content/uploads/2022/10/ijalba.-Derecho-Penal-de-la-Seguridad-Social-Modelo-Constitucional.pdf>

En todo caso, es manifiesto que el comienzo de esta nueva rama del Derecho penal no surge ni de improviso ni de modo automático, sino que sólo se entiende dentro de un programa que procura ser omnicompreensivo de verdadera lucha contra el fraude a la Seguridad Social, sobre todo, en medio de un panorama de crisis económica en el que la economía sumergida y oculta podía llegar a superar el 30 % del PIB en nuestro país⁷.

Ante esta situación, surge la conciencia y la urgencia del deber de actuar con contundencia ante un fraude que merece la calificación de ser una conducta insolidaria y contraria a los intereses colectivos⁸, y que debe recibir una auténtica

7. *Plan de lucha contra el empleo irregular y el fraude contra la Seguridad Social*, 2012-2013. [Fecha de consulta: 18/05/23]. Recuperado de: <https://www.lamoncloa.gob.es/consejode ministros/paginas/enlaces/270412-enlaceempleo.aspx>.

“Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”. *BOE*, n.º 312, 28 de diciembre de 2012, pp. 88050-88063.

8. Cfr. AA. VV. *Observatorio del delito fiscal. Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Madrid: Observatorio del Delito Fiscal, 2005, p. 7. Esta cuestión relativa a los intereses colectivos fue ampliamente discutida a nivel procesal en la conocida Sentencia del Tribunal Supremo sobre el célebre caso NOOS: STS 2056/2018, de 8 de junio, [ECLI: ES:TS:2018:2056]: “Está vedada su acusación solitaria frente a delitos en los que predominan intereses cuya titularidad está focalizada en personas jurídicas; públicas o privadas, concretas, identificables, cuando éstas expresamente, y en armonía con la posición del Ministerio Público, exteriorizan su decisión de apartarse de la acusación por considerar que los hechos no tienen relieve penal. Se les reconoce sin embargo legitimación aun contradiciendo la posición procesal del Ministerio Público en infracciones que tutelan intereses sociales que no radican en nadie en particular, sino que son difusos, colectivos, de forma que no puede señalarse un concreto perjudicado diferente al genérico cuerpo social. Así las cosas, el tema queda ceñido a dilucidar en qué categoría encajar el delito de tráfico de influencias.

La respuesta es obvia: no podemos identificar perjudicados concretos, como sucede con delitos de carácter predominantemente patrimonial o con bienes jurídicos más tradicionales como los delitos contra la libertad sexual o contra la integridad corporal o la libertad. El bien jurídico ligado al funcionamiento transparente, objetivo, neutral e imparcial de la Administración Pública es de titularidad (si es que puede hablarse así) social, de todo el colectivo. En esas infracciones viene reconociéndose a la acusación popular una autonomía no estrictamente vicaria de la posición del Ministerio Público. Según la doctrina de esta Sala, esa situación difiere en puntos sustanciales de la que se presenta cuando el Ministerio Público, órgano imparcial que constitucionalmente tiene atribuida la misión de hacer valer ante los tribunales la legalidad y el interés social y, como consecuencia de ello y entre muchas otras funciones, enarbolar la pretensión acusatoria que entiende procedente en el proceso penal (y, en su caso, oponerse a las improcedentes lo que es también un interés de toda la sociedad), solicita el sobreseimiento y lo hace en concordancia y sintonía, en confluencia con el titular concreto del bien jurídico tutelado por el delito.

reprobación⁹ y no tolerancia por parte de algunos ciudadanos. Efectivamente, se va imponiendo una mayor conciencia por parte de la sociedad general de la necesidad de hacer surgir unos nuevos, verdaderos y eficaces mecanismos jurídicos que erradiquen el fraude a la Seguridad Social, la evasión de las cuotas a la Seguridad Social y de los conceptos de recaudación conjunta, y el incumplimiento de cualquier otra obligación económica que puedan realizar los sujetos en perjuicio del interés de la sociedad en su conjunto¹⁰.

De este modo, va naciendo y desarrollándose un nuevo Derecho penal de la Seguridad Social que está llamado a constituir una parte específica y propia, pero, sobre todo, una parte fundamental, del orden penal propio del Estado social y democrático de derecho que diseña nuestra Constitución¹¹. En este sentido, los rasgos característicos de este nuevo Derecho van afectando a la configuración típica de los nuevos delitos y la atribución de las posibles penas y consecuencias jurídicas, como efectivamente se ha llevado a cabo en el Título XIV del Libro II del vigente Código Penal¹².

A continuación, vamos a afrontar la presentación y el análisis de la actual configuración legislativa de los delitos contra la Seguridad Social, que ha sido el resultado de estos fenómenos que hemos presentado en esta introducción, para que, en un segundo momento, podamos analizar de modo exhaustivo la evolución normativa de estas nuevas figuras típicas, con unas conclusiones fundamentales para el futuro inmediato de estas conductas fraudulentas.

El delito de tráfico de influencias pertenece a la primera categoría y por ello hay que aceptar la legitimación de la acusación popular para enarbolar esa pretensión. La decisión condenatoria de la Sala de instancia –cuya confirmación solicita ahora el Ministerio Público– contaba con los presupuestos procesales exigidos por el sistema acusatorio para pronunciarse tras examinar la acusación y la prueba que la avalaba”.

9. Cfr. AA. VV. *El fraude fiscal en la Historia de España*. Madrid: Hacienda Pública Española, 1994, n.º 1.

10. Vid. AYALA GÓMEZ, Ignacio. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En Ayala Gómez, Ignacio, e Ortiz de Urbina Gimeno, Iñigo (Coords.), *Memento penal económico y de la empresa*, Madrid: Francis Lefevre, 2016, pp. 729-744. Este autor nos ofrece una amplia consideración y reflexión sobre el bien jurídico protegido y un análisis sobre estos delitos específicos.

11. Vid. GONZÁLEZ ORTEGA, Santiago y BARCELÓN COBEDO, Susana. *Introducción al Derecho de la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. Esta obra nos ofrece una amplia e interesada consideración sobre la configuración de esta nueva rama del Derecho Penal.

12. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 37; y MUSCO, Enzo. *Diritto penale tributario*. Bolonia: Zanichelli, 2011, p. 9.

1.2. Configuración legislativa de los delitos contra la Seguridad Social

Efectivamente, el Derecho penal en nuestro país ha consagrado una serie de normas penales que persiguen unas conductas delictivas con la finalidad de proteger la Seguridad Social comprendida como un auténtico bien jurídico¹³.

Estas figuras típicas que han aparecido fruto del interés y de la necesidad del legislador, y que persiguen las conductas fraudulentas a la Seguridad Social¹⁴, han sido calificadas por la mayoría de la doctrina como “el verdadero eje del Derecho penal económico”¹⁵ y se hallan incluidas en el Título XIV del Libro II del vigente Código Penal¹⁶. De hecho, estos nuevos bienes jurídicos protegidos en la actualidad, y que el Derecho penal había desconocido hasta una época muy reciente, se han convertido en una de las parcelas más importantes del nuevo Derecho penal económico, que ha alcanzado un mayor crecimiento y, a la vez, un mayor dinamismo, y que ha suscitado el interés creciente, cada vez, de más autores¹⁷.

Los nuevos delitos contra la Seguridad Social se agrupan dentro del Título XIV del Código Penal, y son: el delito de defraudación tributaria (arts. 305 y 305 bis), el delito de defraudación a la Seguridad Social (arts. 307, 307 bis y 307 ter), el delito de fraude de subvenciones (art. 308), el delito de fraudes comunitarios (art. 306) y el delito contable (art. 310).

13. Cfr. OLLÉ SESÉ, Manuel. Capítulo XVIII. Delitos de defraudación a la Seguridad Social. En Liñán Lafuente, Alfredo. *Delitos económicos y empresariales*. Madrid: Dykinson, 2020, pp. 469-511.

14. ACALE SÁNCHEZ, María y GONZÁLEZ AGUDELO, Gloria. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En Terradillos Basoco, Juan María (Coord.). *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Derecho Penal, Parte Especial. (Derecho Penal Económico)*. Madrid: Iustel, Tomo IV, 2016, pp. 258 y ss. La doctrina considera que se tratan de delitos propios que persiguen el fraude a la Seguridad Social.

15. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 2000, p. XIII.

16. “Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal”, *BOE*, n.º 281, 24 de noviembre de 1995. Referencia: BOE-A-1995-25444. Esa misma rúbrica había sido ya introducida por el legislador español en la LO 6/1995, de 29 de junio, ley que modificó esta materia delictiva, todavía bajo la vigencia del CP anterior, llevando a cabo varias modificaciones en el delito de defraudación tributaria y en el fraude de subvenciones y tipificando por primera vez en nuestro Derecho el delito de defraudación a la Seguridad Social. Sobre dicha reforma, vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Madrid: Ed. Tecnos, 1995.

17. Cfr. MESTRE DELGADO, Esteban. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En Lamarca Pérez, Carmen (Coord.), *Delitos. La parte especial del Derecho penal*, Madrid: Dykinson, 4ª edición, 2019.

En todo caso, los *parámetros fundamentales* que han orientado la intervención del legislador penal en esta materia específica de los delitos contra la Seguridad Social son¹⁸:

1.- La fijación de un *quantum* como condición objetiva de punibilidad, para que la conducta fraudulenta alcance una verdadera relevancia penal a los efectos de los delitos de defraudación contra la Seguridad Social (art. 307 CP); al igual que, ya antes, el legislador lo había establecido a los efectos de los delitos de defraudación tributaria (art. 305. 1 CP), de los delitos de fraudes de subvenciones (art. 308 CP), de los delitos de fraudes a la Hacienda o de fraudes a los presupuestos generales de la Unión Europea (arts. 305.3 CP y art. 306 CP).

2.- La incorporación de un elenco de *causas de levantamiento de la pena* “*ex post factum*”, incorporadas en la denominación de *regularización*, y que se deben comprobar de modo objetivo antes de la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras o con anterioridad a la interposición de la querrela o la denuncia por parte del Ministerio Fiscal, del Abogado del Estado, del Letrado de la Seguridad Social o del representante de la Administración autonómica o local de que se trate, o antes de que el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que les permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias (arts. 307 y 307.3 ter CP).

La *regularización* representa efectivamente una excusa legal absolutoria¹⁹, por medio de la cual el legislador, y por razones estrictas de política criminal, aunque,

18. Cfr. MORALES PRATS, Fermín. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.) y Morales Prats, Fermín (Coord.) *Comentarios al Código Penal Español*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2016, tomo II, p. 544.

19. Cfr. OLLÉ SESÉ, Manuel. Consumación, desistimiento y regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social. *La Ley Penal*. 2020, n.º 144: *Delitos en tiempo de emergencia sanitaria*, p. 16. También: Vid. BUSTOS RUBIO, Miguel. El desistimiento de la tentativa como forma de comportamiento postdelictivo: Naturaleza y fundamento, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Artículos, REPCP. 2017, 19 (8). También, entre otros: cfr. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 816; BUSTOS RUBIO, Miguel. *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016, p. 113; BOIX REIG, Javier y GRIMA LIZANDRA, Vicente. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. En Boix Reig, Javier (Dir.). *Derecho penal parte especial, Delitos económicos*. 2.ª ed. Madrid: lustel, 2020, vol. II, pp. 828-829 y 856; GALÁN MUÑOZ, Alfonso. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”. En AA. VV. *Manual de Derecho penal económico y de la empresa*. 3.ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, p. 269; y GALLEGU SOLER, José Ignacio y DÍAZ MORGADO, Celia. Delito fiscal (artículos 305-305 bis). En Corcoy Bidasolo, Mirentxu y Gómez Martín, Víctor (Dirs.). *Manual de Derecho penal, económico y de empresa, parte general y parte especial*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016, tomo II, p. 459. Estos autores sintetizan las diferentes posturas doctrinales sobre la *regularización*, aunque se refieren a los delitos contra la Hacienda Pública, con una de las siguientes perspectivas: elemento negativo del tipo, elemento de carácter omisivo de la conducta típica, supuesto de reparación del daño, causa de justificación, desistimiento voluntario o excusa absolutoria.

también, por razones de utilidad material, ha declinado la imposición de una pena al sujeto obligado que, respetando los márgenes temporales fijados en la norma penal, reconozca y repare el daño económico ocasionado en su integridad. En esta posición, el *ius puniendi* del Estado concede el perdón al sujeto obligado, al eximirle y librarle de toda sanción propiamente penal.

3.- La inclusión de algunas *figuras delictivas* relativas a los delitos contra la Seguridad Social, como contestación definitiva y completa a las nuevas necesidades técnicas y criminales de protección de los intereses públicos y sociales, conformando una identidad fundamental y específica frente a los bienes jurídicos propios de la Hacienda Pública (arts. 307 y 307 ter CP). Por tanto, debemos reclamar la particularidad y la originalidad de las nuevas figuras delictivas, y evitar la remisión a los delitos fiscales, con la confusión consiguiente y la falta de especificidad. En consecuencia, comporta una infracción de la mente del legislador toda reducción de los delitos de fraude a la Seguridad Social a las figuras propias de los delitos fiscales.

Además, debemos recordar que se ha sometido a los delitos de defraudación tributaria a una serie de reformas técnicas (art. 305 CP)²⁰, que consisten en la tipificación expresa de algunas formas omisivas; la incorporación de unos tipos penales agravados (art. 305 bis CP), en virtud de la utilización de personas interpuestas, la especial gravedad de lo defraudado o la existencia de una estructura organizativa destinada al

20. Cfr. APARICIO PÉREZ, José. La reforma del delito fiscal. *Revista Tributaria y Financiera*. 1997, n.º 10/11, pp. 80-88; ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, José Luis. El nuevo delito fiscal. *Crónica Tributaria*. 2009, n.º 25; AYALA GÓMEZ, Ignacio. Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del art. 305 CP. En Octavio de Toledo y Ubieto, Emilio (Dir.). *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2009, pp. 97-167; BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. La reforma del delito fiscal por LO 7/2012. *Diario La Ley*. 2013, n.º 8076; BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2000; Bañeres Santos, Francisco. Delitos contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social y Fraude Subvenciones. En Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.). *Comentario a la Reforma penal de 2015*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2015, pp. 611-617; CORTÉS BECHIARELLI, Emilio. Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o sobre el Derecho penal recaudador). En Álvarez García, Francisco Javier y González Cussac, José Luis (Dirs.). *Comentarios a la Reforma penal de 2010*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010, pp. 347-354; CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. Consumación y prescripción del delito fiscal", *Actualidad Penal*. 2000, n.º 10, p. 219; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 6.ª ed. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2019; MUÑOZ CUESTA, Javier. La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre", *Revista Aranzadi Doctrinal*. 2013, n.º 11, pp. 37-48; QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. El nuevo delito fiscal. *Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública*. 1978, n.º 173, pp. 1313-1358; y SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005.

fraude; la tipificación específica de la defraudación consistente en la exclusión del pago de unas cantidades retenidas, o que se hubieran debido retener, o de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie.

Por consiguiente, debemos convenir que las figuras típicas relativas a la Seguridad Social se han convertido, en el campo tanto de lo doctrinal como de lo práctico, en una de las ramas más interesantes del nuevo Derecho penal económico, y que, además, ofrecen un mayor desarrollo legislativo y una mayor virtualidad, dada la evolución creciente de estos últimos años. Aunque, al mismo tiempo, “ha surgido un gran debate doctrinal y jurisprudencial sobre esta materia, que ha desembocado en una bibliografía prácticamente inabarcable”²¹. Por lo tanto, es pertinente reconocer que es uno de los temas recientes que ha despertado mayores polémicas en el reciente Derecho penal, y que, por tanto, constituye una cuestión de particular interés²².

El Derecho penal económico manifiesta, de hecho, uno de los perfiles dogmáticos más complejos y discutidos, precisamente por el hecho de comprender una serie de cuestiones de relevante índole económica, es decir, porque pretende resolver unos conflictos relativos a la Seguridad Social²³. En concreto, las dificultades que nos plantea son múltiples y, a la vez, apuntan en varias direcciones, es decir, van desde la propia complicación de aplicar a unas infracciones económicas una norma específica como es la norma penal, como también la necesidad de acomodar muchos delitos clásicos a las demandas que plantean las nuevas circunstancias sociales y económicas, y que nos exigen una nueva dirección del Derecho penal mucho más flexible y, sobre todo, mucho más sensible a la realidad contemporánea²⁴. Aunque, sin duda, la dificultad más relevante, y que origina una mayor polémica, estriba en el abuso de penalizar las infracciones económicas a través del Derecho penal de la Seguridad Social; convirtiendo a los juzgados penales en verdaderos recaudadores de lo público, puestos al servicio de una Administración ávida en su vocación recaudatoria y olvidando el recurso al Derecho penal como *ultima ratio*.

Por consiguiente, a partir de la evolución del Derecho penal económico a nivel legislativo y doctrinal, resulta un problema fundamental la diferencia y especificidad entre el ilícito penal y el ilícito administrativo. Sobre todo, porque el ordenamiento jurídico quiere operar bajo el principio de un Derecho represivo y sancionador único y penal,

21. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 31.

22. *Ibídem*: “Nuestro legislador ha colaborado activamente en agitar el debate, al someter estos delitos a innumerables reformas. La jurisprudencia, tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo ha participado ampliamente en esta discusión, constituyendo una doctrina muy elaborada que requiere la máxima atención”.

23. Cfr. TIEDEMANN, Klaus. *Lecciones de Derecho penal económico*. Barcelona: Editorial PPU, 1993, p. 27.

24. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. La expansión, la reducción y la legitimidad del Derecho penal económico”, *Revista Penal México*. 2013, n.º 5, p. 72.

atribuyendo el legislador la facultad punitiva exclusivamente a los jueces y a los tribunales, con un criterio que nos resulta inaceptable y, a la vez, peligroso para las garantías constitucionales del ciudadano. Es decir, nos parece que se nos está encerrando en el ámbito del Derecho penal, para contar con una herramienta apropiada para perseguir cualquier infracción económica, y con una clara finalidad recaudatoria.

De hecho, lo que todos los autores denominan *Derecho penal económico* no es en realidad un Derecho penal más que en una mínima parte. Es decir, debemos reconocer que, en la mayoría de los casos, y así lo confiesa Bajo Fernández²⁵, se trata de un *Derecho administrativo*. En el fondo, bajo el principio de que la ley “lo puede todo”, se pretende operar al margen de los principios propios del Derecho penal, de los principios y valores constitucionales y del resto de los principios del ordenamiento jurídico, con una evidente finalidad económica.

En nuestra opinión, *de lege ferenda*, la evolución futura del Derecho penal económico exigirá atender a una doble finalidad. En primer lugar, una actitud preventiva que requiere de una Administración celosa y aprovisionada con un personal funcionario que sea especialista en estas materias económicas siempre complejas. Y, en segundo lugar, una graduación de las medidas sancionadoras que coloquen a las penas como *ultima ratio* del Derecho en su conjunto, es decir, como *ultima ratio* a la que se recurre para imponer o para restablecer el orden social dañado por las conductas típicas.

Por tanto, el Derecho penal económico debe operar en último lugar o debe constituirse como un último recurso; para lo cual, hay que revestir a dicho Derecho de unos instrumentos normativos adecuados y que sean exigibles para los delitos que representan la lucha contra los fraudes a la Seguridad Social. Así, en primer lugar, como ocurre en el resto de los países europeos, necesitamos de unas leyes básicas, sistemáticas y bien estructuradas; en segundo lugar, precisamos de una parte general en este Derecho que resuelva, de una manera específica y diferente, algunas cuestiones relativas al ámbito de los delitos económicos; y, en tercer lugar, necesitamos un procedimiento propio que acoja a unos funcionarios específicos de la Administración de la Seguridad Social, con un papel preponderante en la defensa de estos intereses. Por consiguiente, el Derecho penal económico que deberá ir surgiendo se va a configurar como un verdadero Derecho penal especial²⁶.

A la vez, esta rama propia del Derecho penal económico añade una gran dificultad y que deriva precisamente de un marco jurídico internacional cada vez más invasivo y

25 Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. 1973, 26(1), pp. 91-141 [fecha de consulta: 19/05/23]. Recuperado de: https://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewiJ9q6ow9rxAhXB7eAKHRRiAIEQFnoEC_AQQAA&url=https%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F2786010.pdf&usq=AOvVaw05I81kLgH6m7rowQFP9ml7

26. AA. VV. VI Congreso de la Asociación Internacional de Derecho penal. Roma: Asociación Internacional Penal, 1953.

menos respetuoso con las competencias nacionales de cada Estado²⁷. De este modo, cada vez cobran una mayor trascendencia las decisiones político-criminales que adoptan los órganos internacionales en esta materia y que, en realidad, esbozan los criterios fundamentales para la punibilidad de estos delitos económicos²⁸.

Por otro lado, y creemos que no es menos importante reconocer que las soluciones que, a veces, ofrece este Derecho penal de la Seguridad Social resultan poco comprensibles y aceptables para algunas ramas del ordenamiento jurídico, que, en cambio, se muestran más a favor de su regulación por un orden sancionador específico del Derecho administrativo, muy diferente, como es evidente, al que ofrece el Derecho penal.

De este modo, y en esta cuestión relativa a las conductas fraudulentas a la Seguridad Social, se impone la necesidad de proteger unos intereses específicos que derivan de nuestra condición de Estado Social. Es decir, se manifiesta la necesidad acuciante de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de un modo indispensable para construir un Estado de bienestar que atienda a los servicios públicos y que garantice la cobertura de las prestaciones sociales, mejorando el desarrollo de la sociedad en su conjunto²⁹.

Nos parece evidente que nada de ello se logrará sin el mantenimiento y la renovación de un Derecho administrativo específico que proteja el modelo económico. Aunque, a la vez, será necesario implementar una rama jurídica propia de la Seguridad Social, es decir, un Derecho penal de la Seguridad Social que responda a las necesidades peculiares de cada ciudadano. En definitiva, será necesario un verdadero Derecho administrativo, pero, también, un verdadero Derecho penal de la Seguridad Social. A través de ello, alcanzaremos el objetivo esencial de proteger y desarrollar la función social del ingreso y del gasto público³⁰.

Además, en nuestro ámbito, resulta trascendental la percepción por la sociedad de las conductas incluidas en el concepto general de defraudación; es decir, hasta hace muy poco ha existido una conciencia general de que no era necesario un reproche ante la evasión de las cuotas a la Seguridad Social y, por tanto, mucho menos, era necesario un reproche de tipo penal³¹. En efecto, ha existido una

27. Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. La unión del proceso regulatorio y el Derecho penal: una relación polémica. En Silva Sánchez, Jesús María, *Responsabilidad penal de autoridades, directores y asesores de empresa*. Santa Cruz de la Sierra: Ulpiano Editores, 2016, pp. 23 y ss.

28. Cfr. TERRADILLOS BASOCO, Juan. El derecho penal económico español: de la pujanza económica a la depresión". En AA. VV., *Derecho penal y crítica al poder punitivo del Estado*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2013, p. 305.

29. Cfr. DWORKIN, Ronald. *La democracia posible*. Barcelona: Paidós, 2008, pp. 119 y ss.

30. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 33.

31. Cfr. RODRÍGUEZ DEVESA, José María. El terrorismo fiscal, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. 1981, p. 5; y GONZÁLEZ GARCÍA, Emilio. El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1978, n.º 135, p. 733.

mayoritaria indiferencia ética y una actitud comprensiva hacia los incumplimientos de estas normas penales propias del ámbito de la Seguridad Social; que, si no eran realizadas por el sujeto particular, al menos, merecían del mismo una actitud de tolerancia hacia el culpable. En todo caso, esta percepción se ha logrado ir desterrando en estos últimos años gracias a un esfuerzo mayúsculo por la transparencia pública en la actuación de los órganos políticos; aunque conviene no olvidar que esta percepción se ha resentido ante los numerosos casos de corrupción que todavía nos afectan.

La existencia de un sistema justo que permita contar con un fondo adecuado de ingresos públicos que protejan la Seguridad Social requiere, como es evidente, de una serie de mecanismos de todo tipo, no sólo investigadores, sino, también, coercitivos y sancionadores, y que se plasman en la lucha penal contra los fraudes a la Seguridad Social. Así, se ha manifestado el Tribunal Constitucional [STC 110/1984, de 26 de noviembre]³²: [FJ 3]:

Parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta³³.

Debemos defender que todo Estado debe procurar la solidaridad económica, aunque sólo se puede alcanzar a través del concurso de unos medios educativos, preventivos y coercitivos, destacando, en especial, el recurso último e inevitable al Derecho

32. STC 110/1984, de 26 de noviembre, [ECLI:ES:TC:1984:110].

33. Además, la STC 76/1990, de 26 de abril, [ECLI:ES:TC:1990:76], expresa en su FJ 3.º: “La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a ‘un sistema tributario justo’ como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 34-35.

penal económico³⁴. Con ello, obtenemos la orientación que debe guiar al Estado, es decir, debe actuar con contundencia ante un fraude que merece el calificativo de ser una conducta insolidaria y contraria a los intereses colectivos³⁵ y, a la vez, debe recibir una auténtica reprobación y no la tolerancia³⁶.

34. STS 643/2005, de 19 de mayo, [ECLI:ES:TS:2005:3235], FJ 5: “Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica radica en la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática”.

35. Cfr. AA. VV. *Observatorio del delito fiscal. Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Madrid: Observatorio del Delito Fiscal, 2005, p. 7. Esta cuestión sobre los intereses colectivos fue ampliamente discutida a nivel procesal en la Sentencia sobre el caso NOOS: STS 2056/2018, de 8 de junio, [ECLI: ES:TS:2018:2056]: “Está vedada su acusación solitaria frente a delitos en los que predominan intereses cuya titularidad está focalizada en personas jurídicas; públicas o privadas, concretas, identificables, cuando éstas expresamente, y en armonía con la posición del Ministerio Público, exteriorizan su decisión de apartarse de la acusación por considerar que los hechos no tienen relieve penal. Se les reconoce sin embargo legitimación aun contradiciendo la posición procesal del Ministerio Público en infracciones que tutelan intereses sociales que no radican en nadie en particular, sino que son difusos, colectivos, de forma que no puede señalarse un concreto perjudicado diferente al genérico cuerpo social. Así las cosas, el tema queda ceñido a dilucidar en qué categoría encajar el delito de tráfico de influencias.

La respuesta es obvia: no podemos identificar perjudicados concretos, como sucede con delitos de carácter predominantemente patrimonial o con bienes jurídicos más tradicionales como los delitos contra la libertad sexual o contra la integridad corporal o la libertad. El bien jurídico ligado al funcionamiento transparente, objetivo, neutral e imparcial de la Administración Pública es de titularidad (si es que puede hablarse así) social, de todo el colectivo. En esas infracciones viene reconociéndose a la acusación popular una autonomía no estrictamente vicaria de la posición del Ministerio Público. Según la doctrina de esta Sala, esa situación difiere en puntos sustanciales de la que se presenta cuando el Ministerio Público, órgano imparcial que constitucionalmente tiene atribuida la misión de hacer valer ante los tribunales la legalidad y el interés social y, como consecuencia de ello y entre muchas otras funciones, enarbolar la pretensión acusatoria que entiende procedente en el proceso penal (y, en su caso, oponerse a las improcedentes lo que es también un interés de toda la sociedad), solicita el sobreseimiento y lo hace en concordancia y sintonía, en confluencia con el titular concreto del bien jurídico tutelado por el delito. El delito de tráfico de influencias pertenece a la primera categoría y por ello hay que aceptar la legitimación de la acusación popular para enarbolar esa pretensión. La decisión condenatoria de la Sala de instancia –cuya confirmación solicita ahora el Ministerio Público– contaba con los presupuestos procesales exigidos por el sistema acusatorio para pronunciarse tras examinar la acusación y la prueba que la avalaba”.

36. Cfr. AA. VV. *El fraude fiscal en la Historia de España*. Madrid: Hacienda Pública Española, 1994, n.º 1.

De hecho, cada vez existe una mayor conciencia social de la necesidad de crear unos mecanismos jurídicos que impidan el fraude a la Seguridad Social; la evasión de las cuotas y los conceptos de recaudación conjunta, y el incumplimiento de las obligaciones económicas, que perjudican el interés general. A través de esta dirección, se está logrando dar el paso definitivo de un Estado de derecho hacia un Estado social, con un carácter democrático, que satisface la necesidad de contar con unos ingresos públicos capaces de atender a las nuevas necesidades económicas de los ciudadanos, a través de un conjunto de prestaciones sociales propias del sistema de la Seguridad Social³⁷.

En definitiva, el Derecho penal de la Seguridad Social está llamado a constituir una parte específica, pero, también, una parte fundamental del orden sancionador propio del Estado social y democrático de derecho, en el que los rasgos propios de este Derecho afectan a la configuración de los nuevos delitos y a la atribución de las penas, como efectivamente se lleva a cabo en el Título XIV del Libro II del vigente Código Penal.

2. EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LOS DELITOS CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL

La rúbrica: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” fue introducida por el legislador español a través de la Ley Orgánica 6/1995³⁸; ley que, a su vez, modificó esta materia delictiva, todavía bajo la vigencia del Código Penal anterior, llevando a cabo una serie de modificaciones, tanto en los delitos de defraudación tributaria como en los delitos de fraude de subvenciones, e introduciendo por primera vez la tipificación de los delitos de defraudación a la Seguridad Social³⁹. Por tanto, este es el punto de partida real de nuestra evolución normativa⁴⁰, que es lo que ahora nos interesa.

37. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 37; y MUSCO, Enzo. *Diritto penale tributario*. Bolonia: Zanichelli, 2011, p. 9.

38. “Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, *BOE*, n.º 155, 30 de junio de 1995, pp. 19782-19784.

39. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Madrid: Ed. Tecnos, 1995.

40. Cfr. DEL MORAL GARCÍA, Antonio y ABASCAL JUNQUERA, Alejandro. Título XIV.- De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Del Moral García, Antonio, (Dir.), *Código Penal. Comentarios y jurisprudencia*. 4ª ed. Granada: Comares, 2018, , pp. 1904-1906. Estos autores manifiestan un estudio normativo e histórico de la evolución de los delitos que nos interesan.

Con anterioridad a dicha ley orgánica del año 1995, la regulación de los “Delitos contra la Hacienda Pública” provenía de la LO 2/1985⁴¹, que incorporó, a su vez, los delitos de fraude de subvenciones y los delitos contables tributarios; reformando, a la vez, los delitos de defraudación tributaria⁴², introduciendo en el texto punitivo español del año 1977 el *nomen iuris* de “delito fiscal”⁴³. Sin embargo, y es lo que ahora nos interesa subrayar, la redacción de estos mismos preceptos fue objeto de tres reformas posteriores al año 1995⁴⁴, que procedemos a analizar a continuación, sobre todo, en la materia específica relativa a los delitos contra la Seguridad Social⁴⁵.

- En primer lugar, debemos destacar la reforma llevada a cabo por la **Ley Orgánica 15/2003**⁴⁶, que consistió, fundamentalmente, en modificar los *límites cuantitativos* de los diferentes delitos.

En efecto, esta ley modificó todos los *límites* existentes en el ámbito propio de los delitos patrimoniales y de los delitos socioeconómicos; límites que, en unos casos, sirvieron para diferenciar el delito de la falta⁴⁷ y, en otros casos, sirvieron para deslindar el delito de la infracción extrapenal, sea administrativa o sea civil. Debemos observar, de modo principal, que los límites referidos se incrementaron en la misma proporción, es decir, en un 33,33 %, lo que supuso un reconocimiento de la inflación (aunque, eso sí, computada al alza), acumulada hasta la entrada en vigor del Código Penal de 1995.

En este sentido, los *delitos patrimoniales* (es decir, las infracciones de apoderamiento, la usurpación, las defraudaciones y los daños), las variaciones pasaron de las cincuenta mil pesetas a los 400 euros; mientras que, en los daños cometidos por imprudencia grave, la cifra de diez millones de pesetas se elevó a 80.000 euros. A su vez, en los *delitos socioeconómicos* las modificaciones de los límites cuantitativos afectaron al delito de abuso de información privilegiada en el mercado de valores o de instrumentos

41. “Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública”, *BOE*, n.º 103, 30 de abril de 1985, pp. 11985-11985.

42. Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos. Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública. En AA. VV. *Comentarios a la legislación penal*, t. VII. Madrid: Edersa, 1986.

43. Cfr. *Id.* *El delito fiscal*. Madrid: Ed. Montecorvo, S. A., 1982.

44. Cfr. MORENO CÁNOVES, Antonio y RUIZ MARCO, Francisco. *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código Penal (concordados y con jurisprudencia)*, Zaragoza: Edijus, 1996. Ofrecen un amplio análisis sobre la evolución de estos artículos del Código Penal.

45. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 6.ª ed. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2019, pp. 649 y ss.

46. “Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal”, *BOE*, n.º 283, 26 de noviembre de 2003, pp. 41842-41875.

47. “Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal”, *BOE*, 77, 31 de marzo de 2015, a través de su disposición derogatoria única, ha derogado el libro III, relativo a “las faltas y sus penas”, e introduce el concepto de delito leve.

negociados (art. 285), en el que la cifra de 75 millones de pesetas pasó a ser de 600.000 euros; y en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (arts. 305.1, 307.1, 308.1 y 2 y 310), en los que, respectivamente, las cifras pasaron de 15 millones de pesetas a 120.000 euros en los dos primeros casos, de 10 millones de pesetas a 80.000 euros en el tercer caso y de 30 millones de pesetas a 240.000 euros en el cuarto caso.

En todo caso, debemos resaltar que, salvo las figuras delictivas correspondientes a los fraudes a las Comunidades Europeas, que fueron introducidas por el nuevo Código Penal de 1995, el resto de las figuras delictivas mantuvieron la redacción otorgada por la anterior LO 6/1995; salvo abstracción hecha de algunas alteraciones exclusivamente formales, o de las variaciones lógicas en el sistema, provocadas por la aprobación de un nuevo Código Penal. Y es que, en efecto, no podía ser de otro modo, porque entre la aprobación de la referida ley y la aprobación del nuevo Código Penal sólo transcurrieron seis meses.

Otra consecuencia fue el surgimiento de una importante bibliografía con ocasión de la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, especialmente en el ámbito de su modificación más importante, es decir, la inclusión de una causa de anulación de la pena para los delitos de defraudación y para los delitos de fraude de subvenciones, que ha mantenido su vigencia⁴⁸.

Además, los preceptos referidos a los fraudes comunitarios ya se preveían en el proyecto de Ley Orgánica de reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social de 13 de octubre de 1994, normativa que llegó incluso a ser aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados en la sesión de 23 de marzo de 1995⁴⁹.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que las referencias a las “Comunidades Europeas” fueron eliminadas durante la tramitación del Proyecto en el Senado, al tener

48. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 6.ª ed. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2019, p. 649. La bibliografía es muy abundante, pueden citarse: cfr. ASÚA BATARRITA, Adela. El delito de fraude de subvenciones. En Cobo del Rosal, Manuel (Dir.) y Bajo Fernández, Miguel (Coord.). *Comentarios a la legislación penal*, t. XVIII. Madrid: Ed. de Derecho Reunidas EDESA, 1997; BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. El delito fiscal. En Del Rosal Blasco, Bernardo (Ed.). *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1997; BOIX REIG, Javier. Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal. En AA. VV. *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*. Madrid: Ed. Consejo General del Poder Judicial, 1996; MORALES PRATS, Fermín. Artículos 305, 308 y 310. En AA. VV. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho penal*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 1996; y PÉREZ MANZANO, Mercedes y MERCADER UGUINA, Jesús Ramón. El delito de defraudación a la Seguridad Social. En Cobo del Rosal, Manuel (Dir.) y Bajo Fernández, Miguel (Coord.). *Comentarios a la legislación penal*, t. XVIII. Madrid: Ed. de Derecho Reunidas EDESA, 1997.

49. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, n.º 137, celebrada el jueves, 23 de marzo de 1995, n.º 137, Legislatura V: [Fecha de consulta: 19/05/23]. Recuperado de: https://www.congreso.es/public_oficiales/L5/CONG/DS/PL/PL_137.PDF

conocimiento de que iba a ser aprobado un Convenio de la Unión Europea que tenía como objetivo fundamental fijar un límite cuantitativo para la protección de la Hacienda Europea⁵⁰. En efecto, se trataba del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, que finalmente fue aprobado el 26 de julio de 1995.

- La segunda reforma fue efectuada por la **Ley Orgánica 5/2010**⁵¹, que introdujo nuevos preceptos: el apartado 5 del art. 305, el párrafo 2.º del apartado 1 del art. 308 y el art. 310 bis.

En virtud de esta Ley Orgánica 5/2010 se incorporó la *forma de ejecución de sentencias* en el ámbito correspondiente a los delitos fiscales⁵², lo que supuso una disposición claramente procesal y, por tanto, ajena a un ordenamiento normativo de naturaleza sustantiva⁵³. Esta medida fue considerada por la doctrina como un reforzamiento esencial del papel de la Administración en la ejecución de sentencias por los delitos fiscales, frente a las tareas habituales que son atribuibles a los órganos jurisdiccionales⁵⁴.

Además, se produjo por esta segunda reforma una elevación de los *límites máximos* de las penas de prisión (en efecto, pasaron de cuatro a cinco años), para todas las figuras delictivas presentes en esta rúbrica, con excepción de los delitos contables del art. 310 CP. También, se introdujo la importante *responsabilidad penal de las personas jurídicas*, mediante la creación de un nuevo art. 310 bis CP.

Por otro lado, se estableció en los delitos de fraude de subvenciones el mismo *límite* cuantitativo en la cuota defraudada que se prevé para los delitos de defraudación tributaria y de defraudación a la Seguridad Social (art. 308 apartados 1 y 2); y, además, se redactaron en plural los vocablos: “subvenciones, desgravaciones y ayudas”, que, hasta ese momento figuraban en singular en el anterior art. 308.1 CP.

Asimismo, la Ley Orgánica 5/2010 sustituyó la expresión “Comunidad Europea” por “Unión Europea” en los arts. 306 y 309 del Código Penal, de conformidad con lo

50. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Senado, n.º 87 c), celebrada el 21 de septiembre de 1995, n.º 87 c). Legislatura V: [Fecha de consulta: 18/05/23]. Recuperado de: <https://www.senado.es/legis5/publicaciones/pdf/senado/bocg/II0087C.PDF>

51. “Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal”, *BOE*, n.º 152, 23 de junio de 2010, pp. 54811-54883.

52. Cfr. BAÑERES SANTOS, Francisco. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.). *Compendio de la Parte Especial del Derecho Penal*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2016. Este autor ha estudiado con profundidad la reforma acaecida en la figura de los delitos fiscales.

53. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 54.

54. Cfr. BAÑERES SANTOS, Francisco. Delito fiscal. En AA. VV. *La reforma penal de 2010*. Navarra: Aranzadi, 2010, p. 261.

previsto en el Tratado de Lisboa. Sin embargo, el legislador se olvidó de corregir esa misma expresión en el art. 305.³⁵⁵

En definitiva, debemos destacar que, a través de esta segunda reforma: 1) Se han modificado las cuantías económicas; 2) Se han incorporado unos nuevos sujetos pasivos; 3) Se ha hecho referencia expresa a la omisión o a la regularización tributaria. La finalidad de esta reforma ha sido construir progresivamente un nuevo marco normativo, aunque de compleja aplicación práctica, que exige al intérprete una ubicación exacta y precisa en el tiempo, para así poder determinar la norma penal aplicable.

A su vez, esta dificultad que hemos destacado justifica tanto los esfuerzos doctrinales como jurisprudenciales para aclarar la situación real⁵⁶, y lograr así la ansiada seguridad jurídica, es decir, lo que debe y no debe hacerse por los contribuyentes que desean evitar una incriminación, sin incurrir en situaciones de error que, con frecuencia, no son valoradas como eximentes de la posible responsabilidad penal.

- La tercera reforma fue llevada a cabo por la **Ley Orgánica 7/2012**⁵⁷, que introduce diferentes aspectos normativos en todas las figuras delictivas reguladas en el Título XIV, con la única excepción del delito definido en el art. 310 CP⁵⁸.

De hecho, a esta reforma se le atribuye por la totalidad de la doctrina el mérito de haber proporcionado y garantizado una cobertura completa al *bien jurídico* de la Seguridad Social dentro del ordenamiento penal, tanto desde la esfera de los ingresos públicos (*recaudación*) como de la esfera de los gastos públicos (*prestaciones*)⁵⁹.

55. Cfr. CORTÉS BECHIARELLI, Emilio. Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o sobre el Derecho Penal recaudador). En Álvarez García, Francisco Javier y González Cussac, José Luis (Dirs.). *Comentarios a la reforma penal de 2010*. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2010, pp. 347-354; y MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 6.ª ed. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2019, p. 650.

56. Cfr. DOLZ LAGO, Manuel Jesús. Los delitos contra la Seguridad Social: perspectivas jurisprudenciales, *Diario La Ley*. 2017, nº 9036, de 7 de septiembre de 2017.

57. “Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, *BOE* n.º 312, 28 de diciembre de 2012, pp. 88050-88063.

58. Sobre esta reforma, vid. DE VICENTE MARTÍNEZ, Rosario. Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma operada en el Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. En Crespo, Eduardo Demetrio (Dir.). *Crisis financiera y Derecho Penal Económico*. Madrid: Edisofer, 2014, pp. 579 y ss.

59. Cfr. BUSTOS RUBIO, Miguel. Luces y sombras del nuevo delito de fraude en las prestaciones del sistema de Seguridad Social (artículo 307 ter del Código Penal). Comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Granada 184/2013, de 8 de marzo, *Estudios Financieros: Revista de Derecho del Trabajo y Seguridad Social*. Madrid: Derecho del Trabajo y Seguridad Social, 2014, n.º 380, pp. 177-183; GÓMEZ PAVÓN, Pilar; ARMENDÁRIZ LEÓN, Carmen; Pedreira González, Félix y BUSTOS RUBIO, Miguel. *Delitos de defraudación a la Seguridad Social y delitos contra los derechos de los trabajadores*. Barcelona: Editorial Bosch, 2015, pp.

El *objetivo principal* de esta reforma normativa fue impulsar el afloramiento de la economía sumergida; corregir la obtención y el disfrute en fraude de ley de prestaciones por desempleo⁶⁰; aflorar las situaciones posibles de fraude, principalmente en casos de falta de alta en la Seguridad Social de trabajadores que efectivamente prestan servicios en las empresas⁶¹, y en el acceso y la percepción de otras prestaciones del sistema de la Seguridad Social⁶²; y combatir los supuestos de aplicación indebida de bonificaciones o de reducciones de cotizaciones empresariales a la Seguridad Social⁶³.

En el fondo, el legislador pretendía ofrecer una respuesta contundente frente a los fraudes a la Seguridad Social en sus dos aspectos, el recaudatorio y el prestacional, que fue fruto del consenso o acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Ministerio de Justicia y el Ministerio de Empleo y Seguridad Social⁶⁴.

176-183; MEGINO FERNÁNDEZ, Diego. De los delitos contra la Seguridad Social: revisión de aspectos materiales y conceptuales. En Fernández Bermejo, D. y Mallada Fernández, Covadonga (Dir.). *Delincuencia Económica*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2018, pp. 425-479; y PAREDES RODRÍGUEZ, José Mario. La reforma del delito contra la Seguridad Social operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. *Aranzadi Social: Revista Doctrinal*. Madrid: Aranzadi, 2013, VI(4), pp. 151-162.

60. Cfr. ESCOBAR JIMÉNEZ, Rafael. Los delitos contra la Seguridad Social: fraude de cotizaciones y fraude de prestaciones (Arts. 307-307 ter CP). En Camacho Vizcaino, Antonio (Dir.), *Tratado de Derecho Penal Económico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

61. El título XV del Código Penal, bajo la rúbrica “De los delitos contra los derechos de los trabajadores”, regula múltiples conductas que constituyen una lesión para sus derechos. En concreto, el artículo 311 tipifica el delito cometido por no dar de alta al trabajador en la Seguridad Social o por no poseer la correspondiente autorización; el artículo 312 tipifica el delito por contratar mano de obra clandestina; el artículo 313 tipifica el importante fenómeno de la inmigración clandestina de trabajadores.

62. Cfr. HERNÁNDEZ CARANDE, Juan. Delito de fraude en el disfrute de prestaciones de la Seguridad Social. Art. 307 ter CP. En Liñán Lafuente, Alfredo, *Delitos económicos y empresariales*. Madrid: Dykinson, 2020, pp. 512-526.

63. Cfr. AMAYA PILARES, Soraya. Lucha contra el fraude con especial incidencia en la actuación del Servicio Jurídico de la Administración de la Seguridad Social. En Ortiz, Luis (Dir.). *Sostenibilidad y lucha contra el fraude en la Seguridad Social*. Pamplona: Aranzadi, 2014. Según esta autora, el objetivo general fue reformar la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y el gasto público, fundamentalmente frente a las nuevas y evolucionadas prácticas delictivas que ponen en peligro la estabilidad y la sostenibilidad presupuestaria y financiera del Sistema, ofreciendo una respuesta contundente frente al fraude a la Seguridad Social, en sus dos aspectos: recaudatorio y prestacional.

64. Cfr. BOIX REIG, Javier. Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal, *Boletín de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*. 2013, n.º 14, p. 372. Esta Ley, en opinión de este autor, no resiste a la crítica tanto desde la perspectiva constitucional, cuanto desde la perspectiva de la técnica legislativa de naturaleza penal. Ley que se enmarca en un proceso de deterioro del sistema de garantías del *Derecho penal*, no siendo concebible un *Derecho penal* propio de un *Estado social y democrático de derecho* sin dicho conjunto de garantías.

En todo caso, conviene subrayar que esta reforma normativa incidió fundamentalmente en dos cuestiones, mediante una “doble reforma”⁶⁵:

1) El legislador *disminuyó* el *umbral penal*, que pasó de los anteriores 120.000 euros a los 50.000 euros en el tipo básico. Es decir, en el ámbito de las cuantías, como condición objetiva de punibilidad, para algunos *summa delicti*, se continúa con la cuantía de 120.000 euros para los delitos fiscales, en cambio, se estableció la cuantía de 50.000 euros para los delitos relacionados con los fraudes a la Seguridad Social, y ello mismo referido a los últimos cuatro años naturales.

El legislador reconoció en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 que la fijación de este límite debía hacerse conforme a unos criterios económicos, políticos, y también sociales, en tanto que la realidad social y económica ponía de relieve la necesidad de actuar cada vez con una mayor contundencia, frente a las conductas presuntamente delictivas y frente a las tramas organizadas, que ponían en grave peligro la sostenibilidad financiera y económica del sistema de la Seguridad Social⁶⁶. Por consiguiente, la reducción de la cuantía permitía que fueran objeto de reproche penal y de punibilidad aquellos hechos que hasta entonces sólo eran sancionados por el orden administrativo, y que fueran, a la vez, objeto de un importante reproche social, en un momento de especiales dificultades provocadas por la crisis económica⁶⁷.

A la vez, se añadió en el art. 307.1, párrafo segundo, un último e importante inciso para aclarar que “la mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”. Y es que, en la práctica, se daban supuestos en los que se interpretaba que no existía delito por el mero hecho

65. AYALA GÓMEZ, Ignacio. Delitos contra la Seguridad Social. En Ayala Gómez, Ignacio y Ortiz de Urbina Gimeno, Íñigo (Coords.). *Memento práctico. Penal económico y de la empresa*. Madrid: Francis Lefebvre, 2017, p. 566. Vid. también: CÁMARA ARROYO, Sergio. Los delitos de defraudación a la Seguridad Social: análisis de los tipos penales y su problemática. En Fernández Bermejo, Daniel y Mallada Fernández, Covadonga (Dirs.). *Delincuencia económica*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2018, pp. 481-540, pp. 481-540.

66. Así lo reconoce la propia Exposición de Motivos de la LO 7/2012: “En cuanto a los delitos contra la Seguridad Social, se reforma el artículo 307 del Código Penal a los efectos de reducir a cincuenta mil euros la cuantía que establece el tipo delictivo como condición objetiva de punibilidad. La fijación del límite debe hacerse conforme a criterios económicos, políticos y sociales. La realidad social y económica actual pone de relieve la necesidad de actuar, con mayor contundencia, frente a las conductas presuntamente delictivas y tramas organizadas que ponen en peligro la sostenibilidad financiera del Sistema de la Seguridad Social. La reducción de la cuantía del tipo delictivo permite que sean objeto de punibilidad penal hechos que actualmente sólo son sancionables administrativamente y que son objeto de un contundente reproche social en momentos de especial dificultad económica en el ámbito empresarial como los actuales”.

67. Cfr. CÁMARA ARROYO, Sergio. Los delitos de defraudación a la Seguridad Social: análisis de los tipos penales y su problemática. En Fernández Bermejo, Daniel y Mallada Fernández, Covadonga (Dirs.). *Delincuencia económica*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2018, p. 489.

de que se hubiesen presentado documentos de cotización, sin entrar a valorar si esos documentos eran veraces y completos⁶⁸.

También era frecuente que en esos mismos supuestos hubiesen intervenido algunas personas interpuestas para poder consumir el engaño fraudulento⁶⁹.

2) De forma *análoga* al resto de los *delitos tributarios*, no es posible construir el delito a partir de la suma de las cantidades defraudadas en diversos períodos impositivos, cuando ninguna de esas cantidades fuera en sí misma delictiva, es decir, superior a los 50.000 euros. Se establece, sin embargo, que, para determinar la *cuantía defraudada*, se estará al importe total defraudado durante “cuatro años naturales” (art. 307.2 CP)⁷⁰.

Por lo tanto, con la nueva redacción de dicho precepto se ha modificado la interpretación sobre el momento exacto de la *consumación* del *hecho típico*. Es decir, en nuestra opinión hay que esperar a que transcurra el período de los cuatro años naturales, contados a partir del año en que se hubiese cometido la primera defraudación, para así valorar la consumación del delito de fraude a la Seguridad Social.

3) Se incorpora a nuestro ordenamiento penal la figura típica del *delito de obtención indebida de prestaciones* (art. 307 ter CP), que se parifica con el delito de estafa, mediante un tratamiento penal específico⁷¹.

La introducción *ex novo* del art. 307 ter respondió al *interés* del legislador penal por dotar de una mayor autonomía a ciertas modalidades delictivas que, con anterioridad, se reconducían a otros tipos penales; dotando de una verdadera solución práctica ante la falta de una regulación expresa, sobre todo, en lo correspondiente a una prestación específica: es decir, la *prestación por desempleo*⁷².

68. Cfr. SERRANO GÓMEZ, A. y SERRANO MAÍLLO, A. La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, *Revista de Derecho UNED*. Madrid: UNED, 2014, n.º 14, pp. 550 y ss. Según interpretan estos autores, en atención a lo indicado en la Exposición de Motivos de la LO de 2012 (Punto IV), se incluye este párrafo para evitar ciertas formas de engaño, puesto que en la práctica se daban supuestos en los que se interpretaba que no existía delito contra la Seguridad Social por el mero hecho de que se hubiesen presentado los documentos de cotización, sin entrar a valorar si eran veraces y completos.

69. Cfr. LOZANO ORTIZ, Juan Carlos. El nuevo delito contra la Seguridad Social. En Camino Frías, Juan José (Coord.). *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*. Valladolid: Ed. Lex Nova, 2013, p. 347.

70. Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 6.ª ed. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2019, p. 686.

71. Cfr. SÁNCHEZ MELGAR, Julián. *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*. 4.ª ed. Madrid: Sepin, 2016, pp. 2209-2210.

72. Cfr. BUSTOS RUBIO, Miguel, 2015. “La tipificación del fraude en las prestaciones del sistema de Seguridad Social: el nuevo artículo 307 ter del Código Penal”, *Revista Penal*. Madrid: Penal, n.º 35, p. 27.

Además, hubo otro *motivo* que orientó al legislador penal de 2012⁷³, como puede leerse en el propio preámbulo: “El artículo 307 ter, en el tratamiento específico que realiza de estas conductas fraudulentas, viene también a facilitar la persecución de las nuevas tramas organizadas de fraude contra la Seguridad Social que, mediante la creación de empresas ficticias, tienen por único fin la obtención de prestaciones del Sistema con la consiguiente agravación de la pena”.

No obstante, en nuestra opinión, la verdadera *finalidad* perseguida por esta reforma introducida en el año 2012 fue la protección de la actividad prestacional de la Seguridad Social, vinculada a la consecución de un verdadero Estado social, en concordancia con el modelo constitucional diseñado por nuestra carta magna⁷⁴.

4) Con un esquema similar al usado para la regulación de los delitos fiscales, se introdujo un *tipo agravado* en el art. 307 bis, para permitir la persecución de las tramas societarias, detrás de las cuales se oculta el verdadero empresario que pretende eludir el pago de las cuotas a la Seguridad Social de sus trabajadores⁷⁵.

También se introdujo un nuevo *tipo agravado* en ese mismo art. 307 bis, en los supuestos de conductas especialmente graves por la cuantía eludida, u otras circunstancias concurrentes de especial entidad, como puede ser la utilización o el recurso a sociedades o personas interpuestas para ocultar a los verdaderos responsables del pago de las cuotas de Seguridad Social, y que justifican, por lo tanto, un mayor reproche penal.

A su vez, la agravación de la pena lleva aparejada la *ampliación del período de prescripción del delito*, fundamental en estos casos por la complejidad propia para la detección e investigación del delito hasta su descubrimiento, y que, con la ampliación de la pena máxima a seis años de prisión, uno más que el anteriormente vigente, provocó la ampliación del plazo de prescripción a los diez años⁷⁶.

73. Cfr. BUSTOS RUBIO, Miguel y ABADÍAS SELMA, Alfredo (Dirs.). *Una década de reformas penales. Análisis de diez años de cambios en el Código Penal (2010-2020)*. Madrid: Bosch Editor, 2020, p. 592.

74. *Ibidem*, p. 596: “Finalidad que, sin embargo y de lege data, no queda integrada como elemento del tipo a modo de bien jurídico protegido, pero que puede servir para la interpretación de los diversos subtipos previstos en el texto, fundamentalmente del privilegiado. Nos encontramos, pues, ante aquello que la doctrina ha venido a denominar interés jurídico mediato. El bien jurídico inmediato, como ya dijimos, puede identificarse aquí, en modo directo, en el patrimonio de la Seguridad Social, dado que así se desprende del propio precepto al exigir como resultado un concreto perjuicio”.

75. Cfr. SÁNCHEZ MELGAR, Julián. *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*. 4.ª ed. Madrid: Sepin, 2016, p. 2209.

76. En el ámbito penal, el delito de fraude de cotizaciones a la Seguridad Social al castigarse con una pena máxima de cinco años, conforme al artículo 131.1 del Código Penal, el plazo de prescripción será de cinco años; en cambio, en el caso de los tipos agravados, será de 10 años al establecer el legislador para los mismos una pena máxima de seis años. Y en los casos en que se aprecie un delito continuado, conforme al artículo 132 del Código Penal, el plazo de prescripción se computará desde el día en que se realizó la última infracción.

5) De forma paralela a los delitos contra la Hacienda Pública⁷⁷, se configuró la *regularización* de la situación del sujeto obligado ante la Seguridad Social a través del art. 307.3 CP, como el verdadero reverso del delito, que neutralizó completamente tanto el desvalor de la conducta como el desvalor del resultado, de modo que, provocó la desaparición del carácter delictivo del inicial incumplimiento de la obligación con la Seguridad Social⁷⁸.

Tras la reforma operada en este año 2012, el Código Penal prevé que la *regularización* solo sea efectiva cuando se cumplan dos requisitos: el *reconocimiento* y el *pago de la deuda* (art. 307.3 CP)⁷⁹.

6) Además, el legislador derogó los arts. 309, 627 y 628 CP.

El propio Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 ponía de manifiesto la clara voluntad *recaudatoria*⁸⁰, pues la reforma se realizó para: “incrementar la posibilidad de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal”. En efecto, la modificación legislativa se produjo ante las escasísimas cantidades recuperadas por la Administración de la Seguridad Social tras la finalización de los juicios de condena por defraudación que se constataban en aquel momento.

Las cifras eran ridículas ante las enormes posibilidades de evadir el pago final de las sumas defraudadas, por una maquinaria penal lenta e ineficaz ante operaciones de ocultamiento, vaciado de empresas, fuga de capitales, etc.⁸¹.

Este mismo interés recaudatorio se manifestó a través de la incorporación, a través de la LO 7/2012, de una *cláusula de atenuación extraordinaria* de la *pena* por medio del art. 307.5 CP. En efecto, constituyó una evidente manifestación de aquel interés propio del legislador ante una situación marcada por una crisis económica, otorgando una nueva e importante facilidad al defraudador para devolver lo defraudado, a cambio de obtener una importante rebaja de la pena a imponer. O, dicho con otras palabras:

77. Cfr. BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En Molina Fernández, Fernando (Dir.), *Memento Práctico Penal*. Madrid: Francis Lefebvre, 2016, pp. 1379-1403.

78. Cfr. SÁNCHEZ MELGAR, Julián. *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*. 4.ª ed. Madrid: Sepin, 2016, p. 2210.

79. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 817.

80. Esta Ley Orgánica parte de un programa más general de lucha contra el fraude en materia recaudatoria, en un momento de crisis económica aguda en la que la economía sumergida en España podía alcanzar hasta el 30 % del PIB: Plan de lucha contra el fraude, contra el empleo irregular y el fraude contra la Seguridad Social, 2012-2013.

81. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 54.

suponía una nueva posibilidad de vender el dinero defraudado, a cambio de aminorar la pena que resultaría aplicable⁸².

No se puede olvidar, en todo caso, que el Código Penal, con sus límites y con sus principios, tiene unas finalidades muy distintas a las correspondientes del Derecho fiscal o recaudatorio; por lo que conviene recordar que no es el texto penal el medio más idóneo para hacer una política típicamente recaudatoria. Sin embargo, nos parece evidente que ha sido esta finalidad recaudatoria la que inspiró muchas de las medidas adoptadas por el legislador, como ya hemos tenido ocasión de apuntar en estas páginas.

Asimismo, en esta Ley Orgánica 7/2012, se contiene una norma relativa a la denominada “declaración tributaria especial”, prevista a través de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por la que se introdujeron diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público⁸³. Según la citada Disposición adicional única: “Se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la declaración tributaria especial”.

Esta reforma de 2012 empezó pronto a dar sus frutos, pues, según los datos que manejó la Tesorería General de la Seguridad Social, se pasó de 282 procedimientos judiciales penales en el año 2013 a 565 procedimientos en el año 2014. A su vez, durante el período comprendido entre el año 2017 y abril de 2019, se dictaron más de 233 sentencias por los juzgados y tribunales del orden penal favorables a los intereses de la Administración de la Seguridad Social⁸⁴.

- A nivel de los delitos contra la Seguridad Social, es verdad que se han producido algunos cambios a partir de la **Ley Orgánica 7/2012**, de 27 de diciembre⁸⁵.

82. Cfr. BUSTOS RUBIO, Miguel y ABADÍAS SELMA, Alfredo (Dirs.). *Una década de reformas penales. Análisis de diez años de cambios en el Código Penal (2010-2020)*. Madrid: Bosch Editor, 2020, p. 590.

83. Cfr. MORALES PRATS, Fermín. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.) y Morales Prats, Fermín (Coord.). *Comentarios al Código Penal Español*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, tomo II, 2016, pp. 545-546; y MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Vives Antón, Tomás; Orts Berenguer, Enrique; Carbonell Mateu, Juan Carlos, et al. *Derecho penal, parte especial*. 3.ª ed. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2010, p. 650.

84. Cfr. DE VICENTE MARTÍNEZ, Rosario. *Derecho penal del trabajo. Los delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, p. 573.

85. Cfr. PÉREZ ARIAS, Jacinto. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social y delitos contra los derechos de los trabajadores y de ciudadanos extranjeros. En AA.VV., *Estudios sobre el Código Penal Reformado (Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015)*, Madrid: Dykinson, 2015. Puede verse también: Vid. ZARATE CONDE, Antonio. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En AA.VV., *Derecho Penal. Parte Especial*. Madrid: Ramón Areces, 2016.

Sin embargo, debemos destacar que muchos de estos cambios son completamente simétricos a los que se realizaron en relación con los delitos de defraudación tributaria del art. 305.1 CP⁸⁶. Aunque es verdad que el renovado art. 307 CP ha incorporado otro género de cambios normativos muy importantes⁸⁷, de modo fundamental en relación con las cuantías y a su cómputo, y en relación con el nuevo delito de fraude de prestaciones de la Seguridad Social del art. 307 ter CP⁸⁸.

- Hasta la fecha, una de las últimas reformas fue la operada en el texto punitivo mediante la **Ley Orgánica 1/2019**⁸⁹, y que afectó al contenido de dos preceptos ubicados en el Título XIV del Libro II del Código Penal⁹⁰. En todo caso, debemos ponderar que la reforma en nada ha afectado a los delitos contra la Seguridad Social, limitándose a reformar algunos aspectos relativos a los delitos contra la Hacienda Pública de la Unión Europea (art. 305.3 CP) y al delito de fraude de subvenciones (art. 308 CP)⁹¹.

Como expuso la STS 2052/2002, de 11 de diciembre:

Hoy día nadie discute que el Derecho penal debe ser el instrumento reactivo, para sancionar aquellas conductas que valiéndose de artificios o engaños, defraudan a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social en las cantidades que el legislador ha estimado relevantes para imponer una sanción penal, dejando para la actividad sancionadora administrativa, las defraudaciones que estén por debajo del límite marcado que

86. Cfr. DÍAZ MORGADO, Celia V. Delitos contra la Seguridad Social (arts. 307-307 ter), en Corcoy Bidasolo, Mirentxu y Gómez Martín, Víctor (Dirs.), *Manual de Derecho penal, económico y de empresa, parte general y parte especial*, t. 2, Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.

87. Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, Joan J. *Derecho penal español, parte especial*, Barcelona: Atelier, 7ª edición, 2015. Esta obra nos permite comprender las razones de estos nuevos cambios normativos. Puede consultarse también: Vid. SOLA RECHE, Esteban. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Romeo Casabona, Carlos María, Sola Reche, Esteban y Boldova Pasamar, Miguel Ángel (Coords.), *Derecho Penal. Parte Especial*. Granada: Comares, 2016, pp. 469 y ss.

88. Cfr. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 57. Y también: Vid. BARCELÓ MOYANO, Marta. El delito de fraude de prestaciones de la Seguridad Social: Aplicación práctica y cuestiones problemáticas, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 50, 2018, pp. 62-70.

89. "Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, para transponer Directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero y de terrorismo, y abordar cuestiones de índole internacional", *BOE*, n.º 45, 21 de febrero de 2019, pp. 16698-16712.

90. Cfr. MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho Penal, parte especial*. 22ª ed. Valencia: Tirant lo blanch, 2019.

91. Sobre esta reforma: vid. BUSTOS RUBIO, Miguel. La enésima reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública: los artículos 305.3 y 308 del Código Penal tras el cambio operado por LO 1/2019, de 20 de febrero, *La Ley Penal*. 2019, n.º 137. Pero esta reforma en nada afecta en sentido propio a los delitos contra la Seguridad Social.

actualmente se ha fijado en quince millones de pesetas para la Hacienda Pública y diez millones para la Seguridad Social.

La defraudación incide negativamente sobre el gasto público, lesionando gravemente el Estado Social y los intereses generales, constituyendo además una conducta antisocial que, por razones de política criminal, sólo merece una pena cuando la cantidad defraudada supera las barreras señaladas por el legislador⁹².

Y, por último, la reforma operada en virtud de la **Ley Orgánica 9/2021**⁹³, de 1 de julio, por el que se estableció una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea. De todos modos, el objeto de esta ley fue la aplicación al ordenamiento jurídico español del Reglamento (UE) 2017/1939, del Consejo, de 12 de octubre de 2017, para la creación de la Fiscalía Europea, e implicó algunas modificaciones en el Código Penal: 1) Se modificó el apartado 1 del artículo 24, para la consideración de autoridad de los Fiscales de la Fiscalía Europea; 2) Se añadió el apartado 4 al artículo 132, para el reconocimiento de la prescripción en las investigaciones asumidas por la Fiscalía Europea; y 3) Se modificó el párrafo primero del artículo 306, relativo al delito de defraudación a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por esta.

3. CONCLUSIONES

A nivel de conclusión, y también de valoración crítica de la *evolución normativa* que hemos presentado en este artículo, quiero hacerme eco de la opinión de FERRÉ OLIVÉ: “Puedo afirmar que las múltiples reformas que se han ido sucediendo en todos los apartados que conforman este Derecho penal ponen de manifiesto que esta materia se ha gestado y desarrollado a golpe de errores y con propósito de enmienda”.

Y, además, continúa este autor: “Sin embargo, de esos errores poco se ha aprendido, porque los cambios legislativos más recientes son técnicamente pobres, generan confusión e incertidumbre y es dudoso que de su aplicación práctica se logre una mejor tutela de los bienes jurídicos en juego, ni mayor confianza en el Estado y en sus instituciones administrativas y jurisdiccionales, ni una mejora en la eficacia recaudatoria o punitiva”⁹⁴.

92. STS 2052/2002, de 11 de diciembre, [ECLI:ES:TS:2002:8300], FJ 1.º.

93. “Ley Orgánica 9/2021, de 1 de julio, de aplicación del Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017, por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea”, *BOE*, n.º 157, 2 de julio de 2021 [fecha de consulta: 28 de junio de 2023]. Recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2021/07/01/9/con>

94. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 57.

Por lo tanto, creemos que merece la pena concluir que, a pesar de la intensa *evolución legislativa* en la materia correspondiente al *Derecho penal de la Seguridad Social*, y que dichos cambios hayan sido provocados por medio de *aciertos*, también, se han producido no pocos *errores*. Por ello, sostenemos que la situación actual reclama una *modificación legislativa* que asegure una mejor protección del *bien jurídico*, es decir, la protección de la Seguridad Social y, a la vez, una mejor consecución de aquellas finalidades que debe perseguir nuestro *modelo constitucional*, es decir, un Estado social y democrático de derecho.

4. BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV. *VI Congreso de la Asociación Internacional de Derecho penal*. Roma: Asociación Internacional Penal, 1953.
- AA. VV. *El fraude fiscal en la Historia de España*. Madrid: Hacienda Pública Española. Nº 1, 1994.
- AA. VV. *Observatorio del delito fiscal. Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Madrid: Observatorio del Delito Fiscal, 2005.
- AA. VV., 2012-2013. *Plan de lucha contra el empleo irregular y el fraude contra la Seguridad Social* [fecha de consulta: 18/05/23]. Recuperado de: <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/paginas/enlaces/270412-enlaceempleo.aspx>.
- ACALE SÁNCHEZ, María y GONZÁLEZ AGUDELO, Gloria. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En Terradillos Basoco, Juan María (Coord.). *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Derecho Penal, Parte Especial. (Derecho Penal Económico)*. Madrid: Iustel, tomo IV, 2016, pp. 258 y ss.
- ÁLVAREZ FEIJOO, Manuel. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Morales García, Óscar (Dir.). *Código Penal con Jurisprudencia*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2018, pp. 1022-1073.
- AMAYA PILARES, Soraya. Lucha contra el fraude con especial incidencia en la actuación del Servicio Jurídico de la Administración de la Seguridad Social. En Ortiz, Luis (Dir.). *Sostenibilidad y lucha contra el fraude en la Seguridad Social*. Pamplona: Aranzadi, 2014.
- APARICIO PÉREZ, José. La reforma del delito fiscal. *Revista Tributaria y Financiera*. 1997, n.º 10/11, pp. 80-88.
- ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, José Luis. El nuevo delito fiscal. *Crónica Tributaria*. 2009, n.º 25.
- ASÚA BATARRITA, Adela. El delito de fraude de subvenciones. En Cobo del Rosal, Manuel (Dir.) y Bajo Fernández, Miguel (Coord.). *Comentarios a la legislación penal*, t. XVIII. Madrid: Ed. de Derecho Reunidas EDESA, 1997.
- AYALA GÓMEZ, Ignacio. Observaciones críticas sobre el delito social. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*. 1983, n.º 6, pp. 43 y ss.
- AYALA GÓMEZ, Ignacio. Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del art. 305 CP. En Octavio de Toledo y Ubieto, Emilio (Dir.). *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2009, pp. 97-167.

- AYALA GÓMEZ, Ignacio. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En Ayala Gómez, Ignacio y Ortiz de Urbina Gimeno, Íñigo (Coords.). *Memento penal económico y de la empresa*. Madrid: Francis Lefebvre, 2016, pp. 729-744.
- AYALA GÓMEZ, Ignacio. Delitos contra la Seguridad Social. En Ayala Gómez, Ignacio y Ortiz de Urbina Gimeno, Íñigo (Coords.). *Memento práctico. Penal económico y de la empresa*. Madrid: Francis Lefebvre, 2017, pp. 566 y ss.
- BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En Molina Fernández, Fernando (Dir.). *Memento Práctico Penal*. Madrid: Francis Lefebvre, 2016, pp. 1379-1403.
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. El delito fiscal. En Del Rosal Blasco, Bernardo (Ed.). *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1997.
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. La reforma del delito fiscal por LO 7/2012, *Diario La Ley*. 2013, n.º 8076.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. 1973, 26(1), pp. 91-141 [fecha de consulta: 18/05/23]. Recuperado de: <https://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiJ9q6ow9rxAhXB7eAKHRRiAIEQFnoECAQQA&url=https%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F2786010.pdf&usg=AOvVaw05I81kLgH6m7rowQFP9ml7>
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2000.
- BAÑERES SANTOS, Francisco. Delito fiscal. En AA. VV. *La reforma penal de 2010*. Navarra: Aranzadi, 2010, p. 261.
- BAÑERES SANTOS, Francisco. Delitos contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social y Fraude Subvenciones. En Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.). *Comentario a la Reforma penal de 2015*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2015, pp. 611-617.
- BAÑERES SANTOS, Francisco. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social". En Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.). *Compendio de la Parte Especial del Derecho Penal*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2016.
- BARCELÓ MOYANO, Marta. El delito de fraude de prestaciones de la Seguridad Social: Aplicación práctica y cuestiones problemáticas, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 50, 2018, pp. 62-70.
- BOIX REIG, Javier. Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal. En AA. VV. *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*. Madrid: Ed. Consejo General del Poder Judicial, 1996.
- BOIX REIG, Javier. Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal, *Boletín de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*. 2013, n.º 14, p. 372.
- BOIX REIG, Javier y GRIMA LIZANDRA, Vicente. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Boix Reig, Javier (Dir.). *Derecho penal parte especial, Delitos económicos*. 2.ª ed. Madrid: lustel, vol. II, 2020, pp. 828 y ss.
- BUSTOS RUBIO, Miguel. Luces y sombras del nuevo delito de fraude en las prestaciones del sistema de Seguridad Social (artículo 307 ter del Código Penal). Comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Granada 184/2013, de 8 de marzo, *Estudios Financieros: Revista de Derecho del Trabajo y Seguridad Social*. 2014, n.º 380, pp. 177-183.
- BUSTOS RUBIO, Miguel. La tipificación del fraude en las prestaciones del sistema de Seguridad Social: el nuevo artículo 307 ter del Código Penal. *Revista Penal*. 2015, n.º 35, pp. 27 y ss.

- BUSTOS RUBIO, Miguel, 2016. *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- BUSTOS RUBIO, Miguel. El desistimiento de la tentativa como forma de comportamiento post-delictivo: Naturaleza y fundamento. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, Artículos, RECPC*. 2017, 19(8).
- BUSTOS RUBIO, Miguel. La enésima reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública: los artículos 305.3 y 308 del Código Penal tras el cambio operado por LO 1/2019, de 20 de febrero. *La Ley Penal*. 2019, n.º 137.
- BUSTOS RUBIO, Miguel y ABADÍAS SELMA, Alfredo (Dirs.). *Una década de reformas penales. Análisis de diez años de cambios en el Código Penal (2010-2020)*. Madrid: Bosch Editor, 2020.
- BUSTOS RUBIO, Miguel y GÓMEZ PAVÓN, Pilar. La protección penal de la Seguridad Social en España: el bien jurídico protegido. *Revista Penal de México*. 2016, n.º 10, pp. 9-24.
- CÁMARA ARROYO, Sergio. Los delitos de defraudación a la Seguridad Social: análisis de los tipos penales y su problemática. En Fernández Bermejo, Daniel y Mallada Fernández, Covadonga (Dirs.). *Delincuencia económica*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2018, pp. 481-483.
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. Consumación y prescripción del delito fiscal, *Actualidad Penal*. 2000, n.º 10, pp. 219 y ss.
- CORTÉS BECHIARELLI, Emilio. Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o sobre el Derecho penal recaudador). En Álvarez García, Francisco Javier y González Cussac, José Luis (Dirs.). *Comentarios a la Reforma penal de 2010*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010, pp. 347-354.
- DE LA MATA BARRANCO, Norberto Javier, 2018. "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social". En *Derecho penal económico y de la empresa*. Madrid: Dykinson, pp. 529-591.
- DE VICENTE MARTÍNEZ, Rosario. Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma operada en el Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. En Crespo, Eduardo Demetrio (Dir.). *Crisis financiera y Derecho Penal Económico*. Madrid: Edisofer, 2014, pp. 579 y ss.
- DE VICENTE MARTÍNEZ, Rosario. *Derecho penal del trabajo. Los delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- DEL MORAL GARCÍA, Antonio y ABASCAL JUNQUERA, Alejandro. Título XIV.- De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Del Moral García, Antonio (Dir.). *Código Penal. Comentarios y jurisprudencia*. 4.ª ed. Granada: Comares, 2018, pp. 1904-1906.
- DÍAZ MORGADO, Celia V. Delitos contra la Seguridad Social (arts. 307-307 ter). En Corcoy Bidasolo, Mirentxu y Gómez Martín, Víctor (Dirs.). *Manual de Derecho penal, económico y de empresa, parte general y parte especial*, t. 2. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.
- DOLZ LAGO, Manuel Jesús. Los delitos contra la Seguridad Social: perspectivas jurisprudenciales. *Diario La Ley*. 2017, n.º 9036, 7 de septiembre.
- DWORKIN, Ronald. *La democracia posible*. Barcelona: Paidós, 2008.
- ESCOBAR JIMÉNEZ, Rafael. Los delitos contra la Seguridad Social: fraude de cotizaciones y fraude de prestaciones (Arts. 307-307 ter CP). En Camacho Vizcaíno, Antonio (Dir.). *Tratado de Derecho Penal Económico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.

- GALÁN MUÑOZ, Alfonso. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En AA. VV. *Manual de Derecho penal económico y de la empresa*. 3.^a ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, pp. 269 y ss.
- GALLEGO SOLER, José Ignacio y DÍAZ MORGADO, Celia. Delito fiscal (artículos 305-305 bis). En Corcoy Bidasolo, Mirentxu y Gómez Martín, Víctor (Dirs.). *Manual de Derecho penal, económico y de empresa, parte general y parte especial*. Valencia: Tirant lo Blanch, tomo II, 2016, pp. 459 y ss.
- GÓMEZ PAVÓN, Pilar; ARMENDÁRIZ LEÓN, Carmen; PEDREIRA GONZÁLEZ, Félix y BUSTOS RUBIO, Miguel. *Delitos de defraudación a la Seguridad Social y delitos contra los derechos de los trabajadores*. Barcelona: Editorial Bosch, 2015, pp. 176-183.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Emilio. El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1978, n.º 135, pp. 733 y ss.
- GONZÁLEZ ORTEGA, Santiago y BARCELÓN COBEDO, Susana. *Introducción al Derecho de la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.
- HERNÁNDEZ CARANDE, Juan. Delito de fraude en el disfrute de prestaciones de la Seguridad Social. Art. 307 ter CP. En Liñán Lafuente, Alfredo. *Delitos económicos y empresariales*. Madrid: Dykinson, 2020, pp. 512-526.
- IJALBA PÉREZ, Javier. Derecho penal de la Seguridad Social. Modelo constitucional. En AA. VV. *Actas del III Congreso Internacional de la FICP*. Alcalá de Henares (Madrid): Fundación Internacional de Ciencias Penales, 2022, pp. 1-29 [fecha de consulta: 18/05/23]. Recuperado de: <https://ficap.es/wp-content/uploads/2022/10/Ijalba.-Derecho-Penal-de-la-Seguridad-Social-Modelo-Constitucional.pdf>
- LOZANO ORTIZ, Juan Carlos. El nuevo delito contra la Seguridad Social. En Camino Frías, Juan José (Coord.). *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*. Valladolid: Ed. Lex Nova, 2013, pp. 347 y ss.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Madrid: Ed. Tecnos, 1995.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Vives Antón, Tomás; Orts Berenguer, Enrique; Carbonell Mateu, Juan Carlos et al. *Derecho penal, parte especial*. 3.^a ed. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2010, pp. 650 y ss.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. La expansión, la reducción y la legitimidad del Derecho penal económico. *Revista Penal México*. 2013, n.º 5, pp. 72 y ss.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. 6.^a ed. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2019.
- MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos. *El delito fiscal*. Madrid: Ed. Montecorvo S. A., 1982
- MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos. Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública. En AA. VV. *Comentarios a la legislación penal*, t. VII. Madrid: EDESA, 1986.
- MEGINO FERNÁNDEZ, Diego. De los delitos contra la Seguridad Social: revisión de aspectos materiales y conceptuales. En Fernández Bermejo, D. y Mallada Fernández, Covadonga (Dirs.). *Delincuencia económica*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2018, pp. 425-479.
- MESTRE DELGADO, Esteban. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En La-marca Pérez, Carmen (Coord.). *Delitos. La parte especial del Derecho penal*. 4.^a ed. Madrid: Dykinson, 2019.
- MORALES PRATS, Fermín. Artículos 305, 308 y 310. En AA. VV. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho penal*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 1996.

- MORALES PRATS, Fermín. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.) y Morales Prats, Fermín (Coord.). *Comentarios al Código Penal Español*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, tomo II, 2016, pp. 544 y ss.
- MORENO CÁNOVES, Antonio y RUIZ MARCO, Francisco. *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código Penal (concordados y con jurisprudencia)*. Zaragoza: Edijus, 1996.
- MORENO MÁRQUEZ, Ana María. Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal. *Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*. 1996, pp. 33 y ss.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho Penal, parte especial*. 22.^a ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.
- MUÑOZ CUESTA, Javier. La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre. *Revista Aranzadi Doctrinal*. 2013, n.º 11, pp. 37-48.
- MUSCO, Enzo. *Diritto penale tributario*. Bolonia: Zanichelli, 2011.
- OLLÉ SESÉ, Manuel. Capítulo XVIII. Delitos de defraudación a la Seguridad Social. En Liñán Lafuente, Alfredo. *Delitos económicos y empresariales*. Madrid: Dykinson, 2020^a, pp. 469-511.
- OLLÉ SESÉ, Manuel. Consumación, desistimiento y regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, *La Ley Penal*. 2020b, n.º 144: *Delitos en tiempo de emergencia sanitaria*, pp. 16 y ss.
- PAREDES RODRÍGUEZ, José Mario. La reforma del delito contra la Seguridad Social operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. *Aranzadi Social: Revista Doctrinal*. 2013, VI(4), pp. 151-162.
- PÉREZ ARIAS, Jacinto. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social y delitos contra los derechos de los trabajadores y de ciudadanos extranjeros. En AA. VV. *Estudios sobre el Código Penal Reformado (Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015)*. Madrid: Dykinson, 2015.
- PÉREZ MANZANO, Mercedes y MERCADER UGUINA, Jesús Ramón. El delito de defraudación a la Seguridad Social". En Cobo del Rosal, Manuel (Dir.) y Bajo Fernández, Miguel (Coord.). *Comentarios a la legislación penal*, t. XVIII. Madrid: Ed. de Derecho Reunidas EDESA, 1997.
- QUERALT JIMÉNEZ, Joan J. *Derecho penal español, parte especial*. 7.^a ed. Barcelona: Atelier, 2015.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. El nuevo delito fiscal. *Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública*. 1978, n.º 173, pp. 1313-1358.
- RODRÍGUEZ DEVESA, José María. El terrorismo fiscal. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. Madrid: Anuario de Derecho Penal, 1981, pp. 5 y ss.
- SÁNCHEZ MELGAR, Julián. *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*. 4.^a ed. Madrid: Sepin, 2016.
- SERRANO GÓMEZ, A. y SERRANO MÁILLO, A. La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. *Revista de Derecho UNED*. 2014, n.º 14, pp. 550 y ss.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. La unión del proceso regulatorio y el Derecho penal: una relación polémica. En Silva Sánchez, Jesús María. *Responsabilidad penal de autoridades, directores y asesores de empresa*. Santa Cruz de la Sierra: Ulpiano Editores, 2016, pp. 23 y ss.
- SOLA RECHE, Esteban. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En Romeo Casabona, Carlos María; Sola Reche, Esteban y Boldova Pasamar, Miguel Ángel (Coords.). *Derecho Penal. Parte Especial*. Granada: Comares, 2016, pp. 469 y ss.

- TERRADILLOS BASOCO, Juan. El derecho penal económico español: de la pujanza económica a la depresión. En AA. VV., *Derecho penal y crítica al poder punitivo del Estado*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2013, p. 305.
- TIEDEMANN, Klaus. *Lecciones de Derecho penal económico*. Barcelona: Editorial PPU, 1993.
- VALLE MUÑIZ, José Manuel. La criminalización del fraude a la Seguridad Social. En Soriano Soriano, José Ramón (Dir.). *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código penal*. Madrid: CGPJ, 1996, pp. 176 y ss.
- ZARATE CONDE, Antonio. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En AA. VV. *Derecho Penal. Parte Especial*. Madrid: Ramón Areces, 2016.