
La protección sancionadora ante la defraudación a la Seguridad Social: reacción administrativa y penal ante el impago de cuotas

Sanction-based protection against Social Security fraud: administrative and criminal responses to the non-payment of contributions

Luis PÉREZ CAPITÁN

Of Counsel SAGARDOY

Ex Inspector de Trabajo y Seguridad Social. Doctor en Derecho

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La acción administrativa dirigida a la exigencia del pago de las cuotas a la Seguridad Social. 3. La actuación punitiva de la Administración ante el impago de cuotas. 4. La acción penal ante los incumplimientos en materia de cotización a la Seguridad Social: los arts. 307 y 307 bis CP. 4.1. El tipo y sus elementos. 4.2. La casuística: supuestos en la jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en los que se discute la imputación del delito de defraudación a la Seguridad Social por deudas en la cotización a la Seguridad Social de los arts. 307 y 307 bis CP. 4.2.1. Supuestos de absolución de los acusados. 4.2.2. Supuestos que finalizan con la condena de los acusados. 5. La posibilidad de elusión de la condena penal. 6. Conclusiones.

RESUMEN: La protección de uno de los pilares de la financiación de nuestro sistema de la Seguridad Social, la cotización de empresas y trabajadores está garantizada en nuestro país por una serie de mecanismos muy onerosos para el sujeto responsable del pago que se encuentra, por añadidura, ante la posibilidad de ser objeto de la actuación punitiva del Estado ante una doble vía: administrativa o penal. El conocimiento del detalle de esta faceta del poder punitivo del Estado en el ámbito de la Seguridad Social es esencial en un momento en el que su actualidad es tan relevante en el ámbito empresarial.

PALABRAS CLAVE: Seguridad Social; fraude a la Seguridad Social; impago de cuotas; infracciones administrativas; delitos contra la Seguridad Social; *non bis in idem*.

ABSTRACT: *The protection of one of the pillars of our Social Security system's financing—contributions from employers and employees—is ensured in our country by a series of mechanisms that are highly burdensome for the party responsible for payment, who also faces the possibility of punitive action by the State through two channels: administrative or criminal. Understanding the details of this aspect of the State's punitive power in the Social Security sphere is essential at a time when it is so relevant to the business world.*

KEYWORDS: *Social Security; Social Security fraud; non-payment of contributions; administrative offences; crimes against Social Security; non bis in idem.*

1. INTRODUCCIÓN

Una de las claves de la financiación de nuestro sistema de la Seguridad Social son las cotizaciones de la empresa y trabajadores¹. No es este el momento para discutir acerca de la idoneidad o no de esta situación, nos basta a nuestros efectos conocer que la empresa en el ámbito del Régimen General de la Seguridad Social está obligada a cotizar por los trabajadores a su servicio desde el inicio mismo de la relación laboral conforme al art. 18 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social—desde ahora LGSS— obligación que se integra a partir de dos aportaciones, la del trabajador y la de la propia empresa de mayor peso económico, continuando ambas durante la vida laboral del trabajador al servicio de la empresa configurada en los arts. 147 LGSS² y 23 del

¹ Las cotizaciones sociales ascienden a 152075014,42 miles de euros sobre un total de 204008226,24 miles de euros, lo que equivale al 74,54% del total de ingresos, Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones. (2025). Presupuesto de ingresos para 2025P. Comparado con año anterior por rúbricas económicas (Cuadros 1 y 2). Seguridad Social, Estadísticas y Presupuestos. Documento oficial «Cuadro 1» del portal estadístico de la Seguridad Social visto en <https://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/EstadisticasPresupuestosEstudios/Estadisticas>.

² Última modificación por la Disposición final 4.2 de la Ley 12/2022, de 30 de junio. A la normativa reseñada, hay que añadir, por su importancia para este supuesto, la reciente incorporación progresiva desde el 1 de enero del 2025 de la denominada cotización por solidaridad regulada en el art. 19 bis a la LGSS, introducida por el art. único.2 del Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, que, en combinación con los art. 147.1 y D.T. 42.^a de la LGSS y su desarrollo reglamentario mediante el art. 72 bis del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, introducido por el art. 2 del Real Decreto 322/2024, de 26 de marzo.

Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social³. Los dos preceptos citados corresponden a una evolución de la determinación del concepto de base de cotización a la Seguridad Social, marcada por una tendencia claramente fiscalista y que parece buscar, en la medida de lo posible, la homologación con ese régimen en lo que concierne al establecido en el régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien la realidad es que el sistema de Seguridad Social es incluso más restrictivo que el fiscal, manteniendo una consideración muy constreñida de los conceptos excluidos de cotización respecto a la totalidad de las remuneraciones percibidas por el trabajador. Esa consideración se advierte en la utilización de términos que apuntan en esa dirección: «Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos» —art. 147.2 LGSS y 23.2 del RD 2064/1995—, habiendo reconocido la doctrina judicial esa visión cerrada de la norma⁴.

El cumplimiento de las obligaciones en materia de liquidación de cuotas se articula en el Régimen General de la Seguridad Social a través de un sistema de autoliquidación de cuotas por el sujeto responsable del pago, el empresario —arts. 22.1 y 29 LGSS—. Su no pago, la no cotización en plazo y forma, y los supuestos de infracotización —p. ej. no cotización de algún concepto cotizable— conducen a una serie de consecuencias clave:

³ Última modificación por art. único del Real Decreto 637/2014, de 25 de julio.

⁴ [...] la obligación de cotizar a favor del sistema público de Seguridad Social obliga a una interpretación estricta de las normas que la regulan, al tratarse de normas excepcionales, debiéndose rechazar amplias y generosas interpretaciones de la normativa excepcional por ser ello contrario a Derecho, pues como señala la STS de 10 septiembre 2009 el «criterio jurisprudencial relativo a que la interpretación de las exenciones y bonificaciones debe hacerse restrictivamente, dado que se trata de situaciones de privilegio reconocidas por la Ley, pero, sin duda, privilegiadas» —STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso Administrativo, núm. 48/2020, de 31 de enero—. Y, en el mismo sentido, es «la normativa de Seguridad Social la que imperativamente determina qué conceptos se incluyen en la base de cotización —y, por tanto, deben ser objeto de la oportuna liquidación de cuotas—, siendo la regla general el sometimiento a cotización de todas las retribuciones, ya sean dinerarias o en especie, que perciba el trabajador, estipulándose determinadas excepciones a esa regla general que estarían «exentas de cotización» y que, como tales, deben ser interpretadas en sentido restrictivo». SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 11 de marzo del 2020, núm. de recurso: 51/2019.

— De conformidad a los arts. 29.3 y 142.2 LGSS, la empresa asume la obligación de ingreso de la totalidad de las aportaciones y cuotas, las propias y las correspondientes al trabajador, «a su exclusivo cargo».

— Imputación a las cuotas adeudadas de los recargos establecidos en el art. 30 LGSS (última redacción: art. 1 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre): «b) Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas en los apartados 1 y 2 del art. 29: 1.º Recargo del 20% de la deuda si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación. 2.º Recargo del 35% de la deuda si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso».

— Serán exigibles intereses de demora por la deuda con la Seguridad Social, en todo caso, «si no se hubiese abonado la deuda una vez transcurridos quince días desde la notificación de la providencia de apremio o desde la comunicación del inicio del procedimiento de deducción» —art. 31.1 LGSS—. Conforme al art. 31.3 LGSS: «el tipo de interés de demora será el interés legal del dinero vigente en cada momento del período de devengo, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente». Sigue vigente a estos efectos el interés legal del dinero, 3,25%, establecido por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, en su Disposición adicional 42.^a. Ello sitúa el interés por demora en el 4,0625% en la actualidad.

2. LA ACCIÓN ADMINISTRATIVA DIRIGIDA A LA EXIGENCIA DEL PAGO DE LAS CUOTAS A LA SEGURIDAD SOCIAL

Pero el impago de las cuotas o la deficiente cotización desata una actuación administrativa dirigida a hacer reales las consecuencias reseñadas en el apartado anterior y hacer real el cumplimiento de la obligación. De este modo, la Administración posee varios instrumentos

para regularizar tal situación frente al sujeto responsable. El art. 20⁵ del ya citado Real Decreto 2064/1995 —modificado por la disposición final 3 del Real Decreto 772/2011, de 3 de junio— reseña que:

Si por falta de ingreso de las cuotas debidas en plazo reglamentario procede efectuar su reclamación administrativa, su liquidación se realizará, según corresponda, mediante reclamación de deuda expedida por la Tesorería General de la Seguridad Social o mediante acta de liquidación, concurrente o no con acta de infracción, practicada por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y elevada a definitiva por la Tesorería General de la Seguridad Social, en los supuestos, con las formalidades y con el alcance que se determinan en los arts. 30 y siguientes del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio, y los arts. 61 y siguientes del Reglamento general de recaudación de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, y demás normativa específica aplicable.

El art. 33 LGSS determina los supuestos de reclamación por la Tesorería General de la Seguridad Social —desde ahora TGSS— ante el transcurso del plazo reglamentario sin ingreso de las cuotas debidas, articulando tanto una competencia concreta y expresa —impago en los supuestos de trabajadores dados de alta cuando se hubieren tramitado los documentos de cotización o estos contengan errores directamente apreciables, o falta de cotización de trabajadores dados de alta que no figuren en las comunicaciones empresariales; diferencias que se desprendan de la documentación transmitida que no requiera la actuación de la Inspección de Trabajo; y responsabilidades derivadas— como residual «d) Deudas por cuotas cuya liquidación no corresponda a la Inspección de Trabajo y Seguridad Social».

Por su parte, el art. 22.4 de la Ley 23/2015, de 21 de julio, Ordenadora del Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social —desde ahora LOIT— establece que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, una vez finalizada la actividad comprobatoria podrá:

6. Efectuar requerimientos de pago por deudas a la Seguridad Social, así como iniciar expedientes liquidatorios por débitos a la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta o bonificaciones indebidas, mediante la práctica de actas de liquidación.

⁵ Que hay que relacionar con los arts. 73 y 74 del mismo texto legal.

Por su parte, el art. 34 LGSS respecto a las Actas de liquidación de cuotas explicita cuándo se emitirá la misma y, en consecuencia, ante qué impagos de cuotas tiene la competencia de actuación la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, pero también los supuestos en los que procede el requerimiento de este organismo:

1. Procederá la formulación de actas de liquidación en las deudas por cuotas originadas por:

a) Falta de afiliación o de alta de trabajadores en cualquiera de los regímenes del sistema de la Seguridad Social.

b) Diferencias de cotización por trabajadores dados de alta, resulten o no directamente de las liquidaciones o datos de cotización transmitidos o de los documentos de cotización presentados, dentro o fuera de plazo.

c) Derivación de la responsabilidad del sujeto obligado al pago, cualquiera que sea su causa y régimen de la Seguridad Social aplicable, y con base en cualquier norma con rango de ley que no excluya la responsabilidad por deudas de Seguridad Social. En los casos de responsabilidad solidaria legalmente previstos, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social podrá extender acta a todos los sujetos responsables o a alguno de ellos, en cuyo caso el acta de liquidación comprenderá el principal de la deuda a que se extienda la responsabilidad solidaria, los recargos, intereses y costas devengadas hasta la fecha en que se extienda el acta.

d) Aplicación indebida de las bonificaciones en las cotizaciones de la Seguridad Social, previstas reglamentariamente para la financiación de las acciones formativas del subsistema de formación profesional para el empleo.

En los casos a los que se refieren las letras a), b) y c), la Inspección de Trabajo y Seguridad Social podrá formular requerimientos a los sujetos obligados al pago de cuotas adeudadas por cualquier causa, previo reconocimiento de la deuda por aquellos ante el funcionario actuante. En este caso, el ingreso de la deuda por cuotas contenida en el requerimiento será hecho efectivo en el plazo que determine la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, que no será inferior a un mes ni superior a cuatro meses. En caso de incumplimiento del requerimiento, se procederá a extender acta de liquidación y de infracción por impago de cuotas. [...].

En suma, y muy sintéticamente, ante el incumplimiento de las obligaciones empresariales en materia de cotización cabe que la Administración:

- Bien que la TGSS efectúe una reclamación de cuotas impagadas.
- Bien que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social requiera, previo el reconocimiento de la deuda, al pago en el plazo que determine no inferior en todo caso a un mes ni superior a cuatro cuando acaezcan los supuestos en los que se permite (diferencias de cotización, deri-

vacación de responsabilidad y deducciones practicadas indebidamente). Estamos ante un requerimiento que exige el reconocimiento de deuda por parte del deudor/sujeto responsable lo que parece eximir de la discusión acerca de la posible impugnación de este, tan común en otros ámbitos de actuación de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

— La práctica de un Acta de Liquidación por las diferencias de cotización (los mismos que se han enunciado en el requerimiento, añadiendo las liquidaciones derivadas de las faltas de alta).

En todos los casos, el recargo sobre la cuantía adeudada es el mismo, el 20 %, si la cantidad exigida se abona en plazo conforme al art. 30 LGSS ya citado. Pero en el supuesto de que no se respetase aquel, nos encontraríamos ya ante el recargo total del 35 % añadido al cómputo de los intereses por demora exigibles al tipo de interés del 4,0625 %

La diferencia entre el requerimiento y el Acta de Liquidación estriba, desde la perspectiva del sujeto que recibe la actuación liquidatoria, en que al Acta de Liquidación suele acompañar un Acta de Infracción por los mismos hechos en las cuantías ya reseñadas arriba por lo que la penosidad para la empresa de la actuación liquidatoria es mayor. De hecho, parece que los últimos criterios en esta materia apuntan a que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social se inclina por la práctica de Actas de Liquidación e Infracción de forma conjunta como el procedimiento usual ante la postura del Tribunal Supremo que procedió a anular una actuación liquidatoria que no iba acompañada de Acta de Infracción —Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, núm. 588/2021, de 29 de abril de 2021—.

3. LA ACTUACIÓN PUNITIVA DE LA ADMINISTRACIÓN ANTE EL IMPAGO DE CUOTAS

El incumplimiento de las obligaciones en materia de cotización a la Seguridad Social puede determinar la existencia de una actuación sancionadora de la Administración que acompañe a la liquidatoria. En la práctica, ello supone el levantamiento de un Acta de Infracción conjunta al Acta de Liquidación ya reseñada. El Acta de Infracción es una propues-

ta de sanción llevada a cabo por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social que se apoya en la existencia de infracciones y, consecuentemente, supone la propuesta de sanciones administrativas en el orden social. A través del Acta de Infracción, se inicia el procedimiento sancionador⁶.

La práctica de la actuación sancionadora en esta materia está limitada, frente a la más genérica y ambigua actuación penal, a los sujetos que enuncia de forma taxativa la LISOS en su art. 2.2. Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social —desde ahora LISOS—: los empresarios y los trabajadores por cuenta propia. El empresario no es sino la empresa del trabajador sea cual sea la forma que adquiera, sin perjuicio de la aplicación de los mecanismos de responsabilidad derivada que prevé la regulación y doctrina judicial actual a los efectos de la responsabilidad derivada ya sea solidaria o subsidiaria⁷.

En particular, ante el impago de cuotas o su pago anómalo, el régimen jurídico sancionador administrativo laboral prevé dos tipos de infracciones:

A. Una infracción grave tipificada como tal en el art. 22.3 LISOS:

«No ingresar, en la forma y plazos reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, habiendo cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas en los apartados 1 y 2 del art. 26 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una declaración concursal de la empresa, ni a un supuesto de fuerza mayor, ni se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, salvo que haya recaído resolución denegatoria».

⁶ Los inspectores de Trabajo y Seguridad Social, finalizada la actividad comprobatoria inspectora, podrán adoptar las siguientes medidas: «Iniciar el procedimiento sancionador mediante la extensión de actas de infracción o de infracción por obstrucción» —art. 22.5 LOIT—.

⁷ Art. 18.3 LGSS: *Son responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar y del pago de los demás recursos de la Seguridad Social [...] además, los que resulten responsables solidarios, subsidiarios o sucesores mortis causa de aquellos, por concurrir hechos, omisiones, negocios o actos jurídicos que determinen esas responsabilidades, en aplicación de cualquier norma con rango de ley que se refiera o no excluya expresamente las obligaciones de Seguridad Social, o de pactos o convenios no contrarios a las leyes. Dicha responsabilidad solidaria, subsidiaria o mortis causa...* En relación con los arts. 12.2, 13 y 14 del Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social.

B. Una infracción muy grave en el supuesto de incumplimientos en materia de cotización, contenida en el art. 23.1.b LISOS:

«b) No ingresar, en la forma y plazos reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social, no habiendo cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas en los apartados 1 y 2 del art. 26 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, así como actuar fraudulentamente al objeto de eludir la responsabilidad solidaria, subsidiaria o mortis causa en el cumplimiento de la obligación de cotizar o en el pago de los demás recursos de la Seguridad Social».

La diferencia entre uno y otro supuesto estriba esencialmente en el cumplimiento o no previo por el sujeto obligado de la obligación de transmitir la información necesaria para la autoliquidación de la cotización —núms. 1 y 2 del art. 29 de la actual LGSS⁸—.

La consecuencia de incurrir en tales infracciones supone:

A. Si es grave conforme al art. 40.1 d) 1º LISOS:

«[...] en su grado mínimo, con multa del 50 al 65 por ciento del importe de las cuotas de Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta no ingresados, incluyendo recargos, intereses y costas; en su grado medio, con multa del 65,01 al 80 %; y en su grado máximo, con multa del 80,01 al 100 %».

La multa consiste, por tanto, en un porcentaje de la cantidad inadecuadamente no liquidada. Los criterios de agravación o minoración de la sanción se detallan en el art. 39.2 LISOS —en última redacción proveniente del art. 2.4 de la Ley 34/2014, de 26 de diciembre y el art. 4.7 de la Ley 13/2012, de 26 de diciembre— con alguna peculiaridad específica⁹ que asemeja el modo de actuar punitivo de la Administración

⁸ El texto de la LISOS se refiere a un texto anterior de la LGSS y, por ello, cita el art. 26 y no el 29.

⁹ *Las sanciones se graduarán en atención a la negligencia e intencionalidad del sujeto infractor, fraude o connivencia, incumplimiento de las advertencias previas y requerimientos de la Inspección, cifra de negocios de la empresa, número de trabajadores o de beneficiarios afectados en su caso, perjuicio causado y cantidad defraudada, como circunstancias que puedan agravar o atenuar la graduación a aplicar a la infracción cometida. Sin perjuicio de lo anterior, cuando se trate de infracciones tipificadas en los arts. 22.3 y 23.1.b), la sanción se impondrá en grado mínimo cuando la cuantía no ingresada, incluyendo recargos e intereses, no supere los 10 000 euros, en su grado medio cuando dicha cuantía esté comprendida entre 10 001 y 25 000 euros, y en su grado máximo cuando sea superior a los 25 000 euros. En todo caso, se impondrá la sanción en su grado máximo, cualquiera que fuera la cantidad no ingresada, cuando el sujeto responsable hubiera cotizado en cuantía inferior a la debida mediante la ocultación o falsedad de las declaraciones o datos que tenga obligación de facilitar a la Seguridad Social.*

Laboral y de Seguridad Social a la tributaria, al vincular la graduación al montante impagado.

B. Si es muy grave conforme al art. 40.1 d) 2º LISOS:

«[...] en su grado mínimo, con multa del 100,01 al 115 % del importe de las cuotas de Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta no ingresados, incluyendo recargos, intereses y costas; en su grado medio, con multa del 115,01 al 130 %; y en su grado máximo, con multa del 130,01 al 150 %».

Aplicándose los criterios de agravación y aminoración de la sanción administrativa ya reseñados anteriormente y contenidos en el art. 39. 2 LISOS.

En todo caso, como es habitual en nuestro ordenamiento jurídico, la actuación sancionadora y liquidatoria está limitada por la prescripción que no supone sino la extinción de la obligación de cotizar en el periodo afectado por la misma, así como de la capacidad para la Administración de ejercitar su potestad sancionadora por los periodos prescritos. En esta materia, es necesario combinar dos preceptos: el art. 24 LGSS y el art. 4 LISOS. En ambos, se utiliza el plazo de cuatro años como delimitador del periodo de vigencia de la deuda y la sanción administrativa, sin perjuicio de la concurrencia, como es muy habitual en este tipo de actuaciones, de la interrupción de la prescripción por las causas ordinarias o «por cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del responsable del pago conducente a la liquidación o recaudación de la deuda y, especialmente, por su reclamación administrativa mediante reclamación de deuda o acta de liquidación». La prescripción quedará interrumpida, asimismo, por el inicio de las actuaciones inspectoras.

4. LA ACCIÓN PENAL ANTE LOS INCUMPLIMIENTOS EN MATERIA DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL: LOS ARTS. 307 Y 307 BIS CP

4.1. El tipo y sus elementos

El Código Penal aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, contiene dentro de su Título XIV en los arts. 305 a 310, los de-

nominados «delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», entre los cuales interesa analizar el art. 307 que, a su vez, ha sido objeto de modificación en dos ocasiones¹⁰, antes de acoger su redacción actual proveniente del art. único 5 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Este último texto legal no solo modifica el art. 307, sino que añade un nuevo número: el 307 bis que introduce lo que se ha venido a denominar el tipo agravado del 307.

Cuando analizamos el tipo delictivo contemplado en el art. 307 CP nos encontramos conforme a la doctrina judicial ante:

un delito especial, de los denominados de infracción de deber, que atenta contra los intereses económicos de la Seguridad Social, institución que tiene reconocimiento constitucional en el art. 41 CE, que obliga «a los poderes públicos a mantener un régimen de seguridad social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones suficientes ante situaciones de necesidad» —SSTS, Sala de lo Penal, núm. 539/2022, de 31 de mayo, núm. 47/203, de 2 de febrero y núm. 464/2025, de 22 de mayo—.

Además, estamos ante:

un delito de omisión, patrimonial y de resultado, es una norma penal en blanco que ha de completarse con las leyes administrativas correspondientes, que regulan el pago de cuotas, la obtención de devoluciones o el disfrute de subvenciones —STS, Sala de lo Penal, núm. 745/2022, de 21 de julio—.

Su cohonestación con la actuación represiva administrativa deriva, adelantándonos a lo que advertiremos posteriormente, en especial de dos presupuestos: la concurrencia en el tipo de sus especiales requisitos subjetivos y la amplitud de la consideración de su sujeto activo. Sin la concurrencia de estos elementos diferenciadores nos encontraríamos con dos actuaciones cuasi duplicadas y enfrentadas en sus objetivos y ámbito con las administrativas.

El art. 307 del Código Penal explicita lo siguiente:

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de esta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a

¹⁰ La primera por el art. único.112 de la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, y la segunda por el art. único.82 de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo.

La mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el total apartado anterior se estará al importe defraudado durante cuatro años naturales.

El denominado tipo agravado, el art. 307 bis, reza lo siguiente:

Final del formulario

1. El delito contra la Seguridad Social será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuantía cuando en la comisión del delito concurriera alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de ciento veinte mil euros.

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo le serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el art. 307.

3. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

Estamos, en todo caso, ante tipos similares a los delitos contra la Hacienda Pública con los cuales comparten Título, pero que contienen un despliegue de conductas diversas como la obtención de deducciones indebidas que aminora el pago debido.

Sujeto activo: En principio, sujeto activo de este delito «es la persona que resulte obligada al cumplimiento de la obligación de cotizar a la Seguridad Social, la persona obligada al pago, y por ello, normalmente, el empresario que es quien por imperativo de la Ley General de la Seguridad Social está obligado a ingresar las cotizaciones propias y

las relativas a sus trabajadores» —STSJ, Sala de lo Civil y lo Penal, de Canarias, núm. 45/2023, de 23 de junio—.

Algunos tribunales han mantenido una posición estricta acerca de la consideración de sujeto activo. Para la STSJ de Canarias, Sala de lo Civil y Penal, núm. 50/2025, de 4 de junio:

El sujeto activo de este delito es la persona que resulte obligada al cumplimiento de la obligación de cotizar a la Seguridad Social, la persona obligada al pago, y por ello, normalmente, el empresario que es quien por imperativo de la Ley General de la Seguridad Social está obligado a ingresar las cotizaciones propias y las relativas a sus trabajadores. Así lo dispone el art. 104.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad [...]. el sujeto activo, concretamente el autor en sentido estricto (art. 28 párrafo primero CP), queda restringido a quienes ostenten la cualidad de empresario, persona física o jurídica o incluso entes sin personalidad civil (art. 1 ET), además de la posibilidad de derivación de responsabilidad a los administradores sociales, sin perjuicio de la eventual aplicación del art. 31 bis del Código Penal cuando el empresario es una persona jurídica (que es el supuesto más frecuente,...).

A tal respecto, el art. 31 CP —última redacción del art. único.19 de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo— explicita que:

El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación.

Sin embargo, el TS ha observado que no existe en los delitos del art. 307 y 307 bis CP una *presunción de autoría* del administrador puesto que para que este o *los directivos de la empresa* sean condenados por el mismo deben haber llevado a cabo una serie de *acciones propias*, actividades y conductas relevantes que permitan su imputación objetiva y subjetiva.

En definitiva, si se pretende exigir responsabilidad penal al director o administrador de la persona jurídica de que se trate, no basta con que el mismo ostente un cargo, sino que además, habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado o, dicho de otro modo, deberá realizar algún acto de ejecución material que contribuya al resultado tópico (STS 297/2005, de 7-3) —STS, Sala de lo Penal, núm. 582/2018, de 22 de noviembre—.

La condena, en suma, debe basarse no solo en la «condición de socio y administrador único de las sociedades, sino en las actuaciones por él desarrolladas». De este modo, se contempla en aquella un supuesto en el cual se absuelve al administrador ficticio, realmente un trabajador más de la empresa nombrado para encubrir la actuación del propietario o principal socio de la empresa y titular en exclusiva del poder de dirección en las entidades del entramado societario que había propiciado la defraudación. Es el incurrir en la realización de la conducta defraudatoria con el fin de eludir el pago de las cuotas lo que determina la condición de sujeto activo. Y, así, no se condena a aquella persona que une a su condición de administrador de derecho y apoderado al no acreditarse y probarse que la persona procesada *hubiese llevado a cabo alguna actuación que no fuera prestar su nombre para dar forma correcta a la persona jurídica y crear un ficticio órgano de administración* sin que haya participado en las acciones u omisiones que dieron lugar a la defraudación, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa ante la Seguridad Social que se derivara de su condición administradora —STSJ, Sala Civil y Penal, de Valencia, núm. 57/2022, de 24 de febrero—. De la misma forma, se absolverá a la administradora que realmente no ejerció ningún poder directivo y que era una simple empleada, cuando el que realmente ejercitaba las facultades directivas era el propietario que no quería aparecer en ningún documento como tal pero:

era quien tomaba todas las decisiones puesto que para deducir de la misma un reproche penal, conforme a la jurisprudencia antes mencionada, no es suficiente con que se hayan producido unos impagos, sino que debe probarse una actuación encaminada a que dichos impagos sean el resultado de las maniobras y operaciones efectuadas, y aquí, debe reiterarse, ni siquiera se ha acreditado que la acusada tuviera capacidad alguna para realizar las mismas, con independencia de su finalidad —STSJ, Sala Civil y Penal, de Navarra, núm. 10/2021, de 3 de marzo de 2020—.

En el mismo sentido, se ha absuelto cuando existe:

ausencia de acreditación de aquellos elementos fácticos que pudieran constituir indicios de la presencia del elemento subjetivo del delito puesto que a pesar de ser administradora, los trabajadores y personas autorizadas en el sistema RED tampoco le atribuyen intervención activa en el devenir de la mercantil, ni la toma de decisiones, impartir instrucciones o pleno conocimiento

de la marcha de la empresa, deudas, cobros, contabilidad o trámites administrativos. [...] —STSJ, Sala de lo Civil y Penal, núm. 7/2024, de 31 de enero—.

Si se cumplen los requisitos del art. 31 bis CP, nos encontramos con que también puede ser responsable de este delito la persona jurídica. Respecto a la persona jurídica como posible responsable penal de este delito, recordemos que la responsabilidad penal de esta no puede derivar de una imputación objetiva, y que su imputación requiere *el mismo esfuerzo probatorio que le es requerido para justificar la procedencia de cualquier otra pena cuando esta tenga como destinataria a una persona física*. Es necesario que se acredite la existencia de «un hecho delictivo propio». Lo contrario sería hacer partícipe a la sociedad de una «responsabilidad criminal ajena» —STSJ de Valencia, Sala Civil y Penal, núm. 173/2020, de 25 de septiembre, núm. de recurso 120/2020¹¹—.

Con relación a la figura del cómplice o colaborador no necesario, no basta para la concurrencia del delito la condición de apoderado de la empresa, es necesario *que el sujeto llevara a cabo «una actividad concreta [...] de la que resulte el fraude atribuido»*, la demostración de la colaboración intencionada en la comisión del delito descrito en el art. 307 CP —STSJ, Sala de lo Civil y Penal, de Aragón, núm. 58/2020, de 29 de octubre—.

Bien jurídico protegido. A la referencia expresada anteriormente por el Tribunal Supremo respecto a la trascendencia de la política social en nuestro Estado de derecho, subrayada en el art. 41 CE, el TSJ de Canarias, Sala Civil y Penal sobre la base:

de encontrarnos ante comportamientos socialmente lesivos que suponen un ataque a la política social del Estado, a la economía en su conjunto y, en especial, a la competitividad de las empresas, así como a los derechos de los tra-

¹¹ En el supuesto de hecho se rechaza la imputación de la sociedad al considerarse una sociedad «pantalla» o «fachada»: *Siendo en tal sentido significativa la Circular de la Fiscalía General del Estado núm. 1/2011, de 1 de junio, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, que entre sus conclusiones recomienda que en «aquellos casos en los que se detecte la existencia de sociedades pantalla o de fachada, caracterizadas por la total ausencia de auténtica actividad, organización, infraestructura, patrimonio etc.», se recurra a la figura de la simulación contractual o a la doctrina del levantamiento del velo, a los efectos de hacer aflorar a las personas físicas que se ocultan tras ellas, evitando imputarlas aunque gocen de personalidad jurídica y formalmente podría serles de aplicación el art. 31 bis del Código Penal.*

bajadores. Desde el punto de vista funcional puede afirmarse que la Seguridad Social es equivalente a una Hacienda Pública especializada y por ello mismo el fraude a la Seguridad Social tiene una naturaleza similar al delito contra la Hacienda Pública del art. 305 del Código Penal, con el que comparte Título, el xiv del Libro II, diferenciándose básicamente en la institución defraudada y en los conceptos de defraudación. El bien jurídico protegido es la función recaudatoria necesaria para integrar el patrimonio de la Seguridad Social. Este objetivo integrador concentra sus esfuerzos en proteger suficientemente el patrimonio de la Seguridad Social con objeto de posibilitar el cumplimiento de sus funciones institucionales (STS de 18 de noviembre de 1997)¹².

Elemento objetivo. El elemento objetivo consiste en el impago de las cuotas en una determinada cuantía mínima: superar 50 000 euros o los 120 000 euros en el tipo agravado del art. 307 bis en cuotas en un periodo de cuatro años naturales; *el comportamiento no será punible como delito contra la Seguridad Social, si la suma defraudada no alcanza la cantidad establecida en el CP, una vez realizada la pertinente liquidación* —STS, Sala de lo Penal, núm. 464/2025, de 22 de mayo—¹³. Para el cálculo, hay que tener en cuenta *al establecer una determinación de la cuantía donde debe estarse al importe total defraudado durante cuatro años naturales* —STS, Sala de lo Penal, núm. 657/2017, de 5 de octubre—.

Dentro del concepto «cuotas» se incluye tanto la cuota empresarial como la denominada cuota obrera y los conceptos de recaudación conjunta, cuotas por contingencias profesionales, Fondo de Garantía Salarial, formación profesional y desempleo —STSJ de Canarias de 4 de junio del 2025 ya citada— junto con los recargos por mora. Es indiferente que las cuotas defraudadas lo sean al Régimen General de la Seguridad Social o a otro, como el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos por el propio sujeto afectado, como puede advertirse en la lectura de la STSJ, Sala de lo Civil y lo Penal, de Canarias,

¹² En el mismo, sentido, resoluciones núm. 50/2025, de 4 de junio, 15/2022, de 18 de marzo, y 45/2023, de 23 de junio.

¹³ Debiendo advertirse que para el cómputo de estas ha de atenderse al resultado sumatorio de cuatro años naturales, después de la reforma que sufre el art. 307 CP en su redacción por la 7/2012 de 27 de diciembre, con entrada en vigor el 17 de enero de 2013, a partir de la cual el criterio de exigencia para la existencia del delito de la cantidad anual se modifica «y pasa a ser delito defraudaciones que superan, en el periodo de cuatro años naturales, la cantidad de 50 000 euros, con un subtipo agravado en el art. 307 bis. 1 a), si lo defraudado excede de 120 000 euros» —STS, Sala de lo Penal, núm. 71/2024, de 25 de enero—.

núm. 45/2023, de 23 de junio. Incluso más ampliamente se afirma por la misma resolución que:

el objeto material lo constituyen las cuotas y conceptos de recaudación conjunta. Al hablar el precepto de «cuotas» en general y sin especificar, demuestra que la voluntad del legislador ha sido incluir tanto la cuota empresarial como la obrera; y a ello hay que añadir lo que la norma penal denomina «conceptos de recaudación conjunta», que son las primas por accidente de trabajo y enfermedad profesional, aportación al Fondo de Garantía Salarial, y cuotas para formación profesional y desempleo. Por su parte, la STS 523/2006, de 19 de mayo de 2006, incluyó también en el objeto material los recargos de mora, apremio e intereses¹⁴.

En realidad, con esta interpretación amplia y generosa de los términos «cuota», o «conceptos de recaudación conjunta», se actúa directamente *contra legem* dado que tales conceptos en la legislación de la Seguridad Social en ningún caso abarcan los recargos e intereses, aumentando el espectro penal de actuación de forma injustificada. El concepto de «cuota» o «recaudación conjunta» no se extiende ni a los recargos, ni a los intereses en su propio sentido en los términos de un régimen jurídico de la Seguridad Social que es absolutamente consciente de su diferencia. La interpretación de los tribunales es aquí extensiva en un ámbito que no puede ni debe serlo como ha declarado taxativamente nuestro Tribunal Constitucional¹⁵.

Elemento subjetivo. Estamos ante un «delito doloso [...] para actuar dolosamente, el sujeto de la acción debe saber qué es lo que hace y co-

¹⁴ En el ámbito de la doctrina judicial menor reciente confirma esta interpretación la SAP de Cáceres núm. 325/2025, de 4 de noviembre, que condena al administrador único de sociedad mercantil por un delito del art. 307 bis, que ha dejado de abonar *en el periodo comprendido desde el año 2021 a 2023 inclusive, ha dejado de abonar, a sabiendas de su obligación, la cantidad de 459632,44 euros incluidos principal, intereses, costas y recargos por impago de los seguros sociales de los trabajadores de la empresa en el principal y en el código de cuentas secundario, no ha abonado las cuotas correspondientes del periodo comprendido entre los años 2022 y 2023 por importe de 1821,26 euros, incluidos principal, intereses, costas y recargos. Asimismo, el acusado, I, como trabajador por cuenta propia, en el ejercicio 2023, no abonó, a sabiendas de su obligación, al Registro de Trabajadores Autónomos (RETA) las cuotas correspondientes a los seguros empresariales por importe total de 2561,41 euros.*

¹⁵ Por todas: este Tribunal ha establecido en reiteradas ocasiones que la interdicción de interpretaciones analógicas y extensivas in malam partem integra, junto a la exigencia de la tipificación de los ilícitos y las sanciones mediante *lex praevia, scripta, certa et stricta*, el contenido del principio de legalidad penal y el del correspondiente derecho fundamental del art. 25.1 CE. SSTCO núm. 232/1997, de 16 de diciembre y más recientemente la núm. 93/2024, de 18 de junio.

nocer los elementos que caracterizan su acción como conducta típica, se refiere, por tanto, a los elementos que caracterizan objetivamente a la conducta como típica (elementos objetivos del tipo): sujeto, conducta, resultado, relación causal o imputación objetiva, objeto material, etc.» —STS, Sala de lo Penal, núm. 477/2022, de 18 de mayo—. Para la concurrencia de este delito, debe concurrir una conducta defraudatoria, no solo la mera ausencia de cotización de determinadas cantidades durante un periodo de cuatro años naturales. Una conducta específica que la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo se ha encargado continuamente de recordar:

El tipo exige una conducta defraudatoria, mendaz, de ocultación de las bases de cotización o de ficción sobre devoluciones o gastos deducibles. Tanto el incumplimiento del pago de cotizaciones como la conducta defraudatoria son los requisitos típicos para la concurrencia del tipo de elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social —STS, Sala de lo Penal, núm. 564/2018, de 19 de noviembre; en sentido similar—. Solo será delictiva la conducta si se elude el pago de las cuotas y los conceptos de recaudación conjunta, defraudando. El mero impago de esas cuotas y conceptos no será constitutivo de delito.

Hay que evaluar para discernir si existe tal conducta punible el contexto y alcance de la situación de impago —STS, Sala de lo Penal, núm. 477/2022, de 18 de mayo—.

Como reseña, sobre la base de jurisprudencia anterior, la STS, Sala de lo Penal, núm. 833/2021, de 29 de octubre:

El defraudar eludiendo, como afirmábamos en nuestra sentencia 1046/2009 de 27 de octubre, implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de una realidad en la que aquel se basa u origina. Se castiga a quien, ocultando la realidad, no declarándola correctamente o simplemente no declarándola, además, no paga. Si bien ello no significa de forma necesaria que solo resulten relevantes los actos defraudatorios en la fase de pago. Cabe también identificar conducta típica en comportamientos previos que respondan a un plan destinado, precisamente, a eludir el pago aun cuando los datos liquidatarios que se presenten a la Administración de la Seguridad Social reflejen de manera adecuada las bases de cotización. Como sería, por ejemplo, situarse de manera ficticia e intencional en una situación de insolvencia, el fraccionamiento de la actividad en varias empresas o la interposición como responsables de empresas ficticias.

Por el contrario, la mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación como observa explícitamente la

norma y refrenda nuestra jurisprudencia —SSTS, Sala de lo Penal, núm. 421/2023, de 31 de mayo y núm. 922/2025, de 6 de noviembre—.

La STS, Sala de lo Penal, núm. 657/2017, de 5 de octubre, confirma la existencia de delito del art. 307 CP al concurrir el elemento subjetivo acreditado a través de: *actividad que evidencia un comportamiento defraudatorio* que en el caso observado se manifiesta ante conductas dirigidas a evadir las obligaciones de cotización entre las cuales se encuentran *maniobras derivadas de la sucesión de empresas y confusión patrimonial*. La STS, Sala de lo Penal, núm. 582/2018, de 22 de noviembre nos explica que, al igual que en los delitos contra la Hacienda Pública:

no es delito el no abonar las cuotas a la Seguridad Social sin que realice maniobra de ocultación que pudiera perjudicar a la labor investigadora, puesto que el simple impago sin la concurrencia de un elemento de mendacidad solo constituye una infracción tributaria cuya sanción excede del ámbito penal. De ahí que la sanción típica no es el no pagar sino el «defraudar» eludiendo el pago de las cuotas, [...].

Aclarada la diferencia entre la sanción administrativa, motivada en el mero impago, y la represión penal, determinada por la concurrencia de una conducta característica, consistente en defraudar, el Tribunal Supremo, en su misma resolución, pasa a reseñarnos qué se entiende por tal comportamiento para que tenga relevancia penal:

La acepción «defraudar» significa engaño pero la significación actual no hace referencia expresa al engaño sino que comprende tanto «el privar a uno con abuso de confianza, con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho» como «eludir o burlar el pago de los impuestos», ambas acepciones llevan a estimar que se requiere algo más que el hecho de no pagar, para que este delito se cometa, por acción u omisión, al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los Servicios de la Seguridad Social (STS 1333/2004, de 19 de noviembre). Extremos que conducen a determinar que la conducta típica exige que «el incumplimiento se realice defraudando», es decir, acción u omisión tendente a esa maniobra de evasión o defraudación.

El mismo Tribunal y Sala en resolución núm. 799/2017, de 11 de diciembre señala que:

El concepto de «fraude» se define en el Convenio PIF como «cualquier acción u omisión intencionada relativa [...] a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de [la

Unión] o de los presupuestos administrados por [la Unión] o por su cuenta», descartando la existencia de defraudación cuando la empresa del acusado, presentaba los correspondientes documentos de cotización y elaboraba las nóminas de las personas que prestaban servicios en dicha entidad, figurando los correspondientes descuentos; es decir, en ningún momento el factum, ni tampoco la inspección en sus informes, afirma que las declaraciones estuvieran incompletas, fueren inexactas o estuvieran falsificadas.

Se exige, reiteramos, para la concurrencia del tipo del 307 CP no solo el no pago:

no puede entenderse que se persigue penalmente a quien no puede, temporal o definitivamente, pagar lo que corresponde, o a quien, simplemente ha decidido no pagar, aun cuando deba luego hacer frente a las correspondientes sanciones administrativas a causa del impago. Ni tampoco a quien, no declarando correctamente, sin embargo, paga lo que procede, si ello fuera posible. Por el contrario, la sanción penal está prevista para quien defrauda eludiendo, es decir, para quien ocultando la realidad no declara correcta o simplemente no declara y, además, no paga. Es decir, que, a los efectos de estos delitos, la defraudación consiste en ocultar la deuda o los hechos que la generan —STS, Sala de lo Penal, núm. 582/2018, de 22 de noviembre—.

No obstante, ello no significa que se exija un:

engaño de la clase del exigido en la estafa. No se exige para la concurrencia del delito del art. 307 CP un engaño consistente en una maquinación de contenido bastante para conseguir un acto de disposición del engañado en su perjuicio o en el de un tercero —STS núm. 582/2018—. La conducta típica «defraudar eludiendo» exige el desarrollo de acciones u omisiones que provoquen la ocultación de los hechos relevantes, tributariamente o con relación al ingreso de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta a la Seguridad Social. Lo cual puede producirse mediante la mera omisión de la declaración o bien mediante una declaración incompleta, pues tanto una como otra ocultan la realidad y en ese sentido suponen una defraudación. En igual dirección SSTs 1505/2005, 801/2008, 625/2015, de 22 de diciembre y 1057/2017, de 5 de octubre, esta última en un caso en que el acusado en su condición de propietario, único o mayoritario de una serie de empresas y administrador de la mayoría de ellas, era conocedor de las deudas con la Seguridad Social y conscientemente dejó de abonarlas, organizando para ello una sucesión de empresas y una confusión patrimonial —STS núm. 582/2018 ya citada—.

A título ejemplificativo, siguiendo doctrina anterior —STS núm. 657/2017, de 5 de octubre también aquí recogida— las SSTs, Sala de lo Penal, núm. 47/2023, de 2 de febrero y núm. 464/2025, de 22 de mayo, enuncian algunas situaciones en las que se advierte la defraudación:

a) Altas y bajas sistemáticas de trabajadores trasvasándolos entre empresas del grupo. b) Diversificación artificial de las actividades entre las diversas entidades controladas por el recurrente, en establecimientos y centros comerciales simultánea o sucesivamente por el conjunto de las empresas de la trama. c) Diversos procedimientos empleados para generar confusión patrimonial y a la sucesión entre grupos empresariales (nuestro caso); y así la adquisición de la práctica totalidad de las participaciones sociales de unas entidades por otras del mismo grupo; y d) Incumplimiento sistemático de los requerimientos de la ITSS para la presentación de la documentación empresarial.

De forma más sencilla, pero en el mismo sentido, la STS, Sala de lo Penal, núm. 957/2023, de 21 de diciembre, ha reseñado que:

los meros impagos no rellenan las tipicidades manejadas, se hace indispensable identificar unos mecanismos fraudulentos, normalmente asociados a la ocultación de la deuda. La creación de empresas ficticias, entramados empresariales con complicadas estructuras que permiten tapar a los reales responsables, la fraudulenta sucesión de empresas para romper los hilos con deudas preexistentes..., son algunos de los mecanismos habituales aptos para generar un engaño y colmar el elemento de fraude que requieren estas tipicidades. Cuando se usan esos artificios para ocultar deudas o para fingir la desaparición de la deudora, e imposibilitar el cobro, estaremos ante modalidades de fraude. Estamos ante una acción u omisión engañosa en estos fraudes, al igual que en la estafa debe provocar el error en la Administración —STS, Sala de lo Penal, núm. 1191/2025, de 27 de enero—.

Esta doctrina del Tribunal Supremo ha sido acogida en la doctrina judicial menor y así la STSJ, ya citada, de Canarias de 4 de junio del 2025, ha significado que: «defraudar y eludir, llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social»¹⁶. De esta forma, se ha considerado como supuesto demostrativo de ese ánimo defraudatorio la existencia de un grupo de empresas en el que una de ellas no posee trabajadores ni actividad y tenía como única misión facturar y cobrar por los servicios prestados por otras empresas, contribuyendo de forma

¹⁶ En sentido similar, STSJ, Sala de lo Civil y Penal, núm. 15/2025, de 11 de febrero: del art. 307 del Código Penal se exige algo más que el mero impago de las deudas a la Seguridad Social; algo que ha de venir representado por un ardid idóneo para ocultar las deudas, o para impedir o dificultar mediante engaños el cobro.

decisiva a desviar la liquidez de las empresas hermanas a esta —STSJ de Castilla y León, ya citada, de 11 de febrero del 2025—.

Y, por el contrario, se ha manifestado que:

no basta con dejar de abonar las cuotas de la Seguridad Social, sino que ha de hacerse maliciosamente, porque no puede ser otro, gramatical y sistemáticamente, el sentido del verbo defraudar, que implica siempre un plus, no solo instrumental, de ardid o artificio, sino de finalidad, añadido al mero incumplimiento, [...] y, además, la acción consiste en eludir el pago, que es soslayar con habilidad o astucia, y no simplemente dejar de pagar. Se exige un dolo específico [...] pues, en efecto, si el legislador hubiese querido prescindir del dolo específico, habría tipificado, sin más, la conducta del que dejare de pagar las cuotas de la Seguridad Social, como hace con el que dejare de pagar cualquier tipo de prestación económica en favor de su cónyuge o de sus hijos, sin mencionar para nada fraudes ni elusiones —STSJ, Sala de lo Civil y Penal, de Castilla y León, Burgos, núm. 30/2018, de 24 de septiembre—.

Por tanto, no hay delito, sea cual sea la cantidad no pagada cuando:

No consta acreditada intencionalidad en los acusados de proceder al impago de cuotas a la Tesorería General de la Seguridad Social, habiendo procedido, durante el periodo de 2013 a 2016, al pago de deudas salariales respecto de sus trabajadores, con distintos retrasos, y haciendo frente a obligaciones derivadas de deudas contraídas con entidades bancarias, con los ingresos obtenidos de la actividad empresarial.

Por último, adviértase, el requisito típico subjetivo debe cubrir toda la deuda acreditada. La deuda ha debido ser impagada concretamente como consecuencia de esa concreta actividad defraudadora —STS, Sala de lo Penal, núm. 957/2023, de 21 de diciembre—. Y la actividad probatoria de la Administración, en su caso, debe dirigirse a constatar que la totalidad de la deuda resultante del impago ha derivado de esa conducta defraudatoria y «mendaz» —STS, Sala de lo Penal, núm. 1050/2024, de 20 de noviembre—.

Prescripción: Conforme al art. 131.1 del Código Penal, cuya última modificación se ha producido por el art. único.72 de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, los plazos de prescripción aplicables a los delitos tipificados en los arts. 307 y 307 bis estarían vinculados a la duración de la pena. De este modo, dado que la pena prevista para el art. 307 CP es de prisión de uno a cinco años (además de multa, etc.), el delito prescribe a los cinco años. En el caso del tipo agravado, art. 307 bis CP, dado que la pena de prisión se puede extender de dos a seis

años, el delito prescribe a los diez años. En todo caso, es importante a estos efectos advertir que estamos ante un delito continuado —STS, Sala de lo Penal, núm. 657/2017, de 5 de octubre—.

4.2. La casuística: supuestos en la jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en los que se discute la imputación del delito de defraudación a la Seguridad Social por deudas en la cotización a la Seguridad Social de los arts. 307 y 307 bis CP

4.2.1. Supuestos de absolución de los acusados

Estamos ante supuestos que finalizan en la absolución de todos o parte de los acusados porque la Administración no ha aportado la carga probatoria necesaria para acreditar la conducta defraudadora, o porque la misma no tiene el alcance necesario para configurar la actualización en el caso concreto del tipo delictivo que contienen los arts. 307 y 307 bis, o por ambas razones a la vez.

— Se confirma la sentencia absolutoria puesto que no se ha demostrado *por qué no se ha investigado, cuáles han sido esos negocios paralelos o sucesivos, la situación patrimonial real de esas empresas, su liquidez, la necesidad de su constitución, tiempo en que se constituyeron, inversión realizada, si comparten proveedores, si existe trasvase de bienes y/o trabajadores, por tanto, no resultando en absoluto acreditado que ese «entramado empresarial» obedeciera a un plan urdido por el Sr. C para defraudar a la SS, antes al contrario, referidos negocios no parece que gozaron de prosperidad, y, en todo momento, el ente público ha conocido los hechos que fundamentan el origen y la cuantía de la deuda tanto del negocio de marras como de los otros llegando a desglosar las correspondientes responsabilidades. Y la TGSS reconoce por contra, que la empresa del acusado presentaba los correspondientes documentos de cotización y elaboraba las nóminas de las personas que prestaban servicios en dicha entidad, figurando los correspondientes descuentos; es decir, en ningún momento el factum, ni tampoco la inspección en sus informes, afirma que las declaraciones estuvieren incompletas, fueren inexactas o es-*

tuvieren falsificadas —STS, Sala de lo Penal, núm. 799/2017, de 11 de diciembre—.

— Se absuelve al socio principal en tres de las empresas involucradas en el entramado societario y apoderado con amplios poderes con la categoría de gerente y que realmente manejaba la empresa, y a los testaferros de este que actuaban como administradores y apoderados respectivamente pero plenamente conscientes de la actuación de este y participando en ella al no probar la Administración que la deuda acreditada derivada del impago de las cotizaciones *ha sido impagada precisamente como consecuencia de esa concreta actividad (vaciamiento fraudulento de las cuentas) y no como fruto de los simple impagos debidos a insolvencia o falta de liquidez no provocadas; o incluso a una voluntad de no pagar no adobada con un artificio o mecanismo fraudulento*. Sin que se demuestre que alguna clase de bienes fueran apartados de la posible acción de la Seguridad Social como consecuencia de las sucesiones empresariales —STS, Sala de lo Penal, núm. 1050/2024, de 20 de noviembre—.

— Se absuelve al administrador de las sociedades pese al *impago deliberado y contumaz de las cotizaciones* porque *el tipo penal requiere algo más, el elemento de defraudación que no concurre en este caso y se ha probado que durante todo el tiempo que perduraron las empresas, de casi tres años, el encausado dio de alta a los trabajadores en las dos sociedades, y se realizaron las correspondientes declaraciones a la Tesorería General de la Seguridad Social y a las retenciones de las cuotas en aquellas, sin ocultar a ningún trabajador ni ningún dato que permitiera fijar las cuotas impagadas. Se ha justificado que tampoco hubo actuación fraudulenta ni ocultación en la sucesión de empresas llevada a cabo por el acusado. No ha habido ocultación alguna y la intención fraudulenta no se puede deducir de las circunstancias invocadas por la entidad recurrente (en igual sentido STS 799/2017, de 11 de diciembre)* —STS, Sala de lo Penal, núm. 582/2018, de 22 de noviembre—.

— Se absuelve, revocando la sentencia apelada, al administrador único de un entramado de empresas junto a su mujer, pese a la crea-

ción de ese entramado societario y de existir deudas por impago de cotizaciones por un monto superior al determinado por el art. 307 CP puesto que *en el caso presente ni se simula la existencia de sociedades ni se ocultan sus vinculaciones; ni se traspasan subrepticamente trabajadores de unas a otras, sino que, —no consta lo contrario— se comunica en cada caso. [...]. No hay una ocultación de una realidad empresarial, con la finalidad de esa elusión de los pagos debidos. [...]* Pero aquí no sucede eso; ni se produce una desaparición de unas empresas sustituidas por otras. Se hace continua protesta en el recurso de ello. Lo más que se describe, aunque de forma fragmentaria, es una distracción de fondos, un mecanismo de alzamiento, un fraude no en el momento de aflorar la deuda, sino en el momento de hacerla efectiva. Se esconden los bienes, pero no la deuda ni el deudor. Y ello pese a conductas dirigidas claramente a eludir el embargo y el pago, como el retirar el dinero de forma inmediata de las cuentas de las empresas seguramente, *haría falta cubrir un tramo más para afirmar la corrección plena de la subsunción jurídico-penal realizada. Sería necesario determinar que toda la deuda acreditada o, al menos, una deuda superior a 120 000 euro —en la primera fase— y superior a cincuenta mil euros —en la segunda fase— ha sido impagada precisamente como consecuencia de esa concreta actividad (vaciamiento fraudulento de las cuentas) y no como fruto de los simple impagos debidos a insolvencia o falta de liquidez no provocadas; o incluso a una voluntad de no pagar no adobada con un artificio o mecanismo fraudulento. Ni de la prueba practicada, ni de la motivación fáctica de la sentencia se puede alcanzar de forma concluyente esa convicción* —STS, Sala de lo Penal, núm. 957/2023, de 21 de diciembre—.

En la doctrina judicial menor de las Salas Civil y Penal de los Tribunales Superiores de Justicia pueden advertirse los siguientes ejemplos:

— Las circunstancias concurrentes entre las dos sociedades del mismo propietario: *(capital social de una mercantil en la otra, identidad de administrador social, identidad de domicilio y el citado trasvase parcial de trabajadores podrían, eventualmente, constituir otra actuación patrimonial elusiva de obligaciones, pero, de nuevo, ceñida al ámbito laboral, concretamente constituyendo lo que la doctrina laboral denomina grupo de*

empresas (SSTS, IV, de 18-5-98 o 13-5-90), pero sin llegar a calificarse de fraudulenta tal actuación empresarial, desde la perspectiva criminal, que requiere algo más —STSJ de Canarias, núm. 45/2023, de 23 de junio—.

— *La existencia del impago no ha ido acompañada de la prueba de que el mismo sea el resultado de las maniobras y operaciones efectuadas cuando el acusado no reconoce haber efectuado acto alguno de ocultación o engaño de la situación real de su empresa sino, únicamente, que se han producido unos impagos de cuotas de la Seguridad Social, pero que fueron originados por la situación de la empresa, inmersa en una actividad que no siempre tiene beneficios, en muchas ocasiones imprevisible que, con ocasión de la pandemia de 2020, ya no pudo recuperar. Señaló, y no ha sido discutido, que realizó diferentes pagos a la Seguridad Social, tras conseguir un aplazamiento y un fraccionamiento de la deuda, de conformidad con los responsables de aquella para posteriormente crear otra empresa que le permitiera trabajar en otra región —STSJ de Navarra, núm. 21/2023, de 12 de junio—.*

— *Cuando no se prueba el ánimo de defraudar del recurrente, administrador de la empresa, puesto que en los hechos probados [...] se limita a dejar constancia de la constitución por el condenado de dos sociedades, a la existencia de sucesión de empresas, sucesión, por cierto, puesta en conocimiento de la Seguridad Social y al impago por parte de ambas sociedades de las cuotas de la Seguridad Social correspondientes a los años 2014, 2015, 2016 y 2017 por un importe de 217135,47 euros. No se declara probada en la sentencia la concurrencia de actos que expliciten el ánimo de defraudar por parte del condenado siendo lo único acreditado el impago de las cuotas —STSJ de Asturias, núm. 26/2022, de 23 de junio—.*

— *Administrador de sociedad con deuda con la Seguridad Social por impago de cuotas cuyo origen está en la situación de la empresa, así como al hecho de que quería proteger a los trabajadores y para ello decidió mantener el pago a estos y a los proveedores, con lo cual mantenía los puestos de trabajo. [...] habiéndose presentado las cuentas en el Registro Mercantil en diferentes ejercicios, y que en ellas se reflejaba el estado financiero real de la empresa. [...] que, en algunas ocasiones, el acusado había pagado las cuotas totales dentro de plazo, además de existir algún otro pago fuera, [...] que no habían detectado ninguna maniobra del Sr. J tendente a ocultar información a la Seguridad Social. Como se ha expuesto, para deducir de la actuación del acusado un reproche penal... —STSJ, de Navarra, núm. 15/2022, de 17 de mayo—.*

— *No existe ánimo defraudatorio en el encausado, pues no existía una actuación elusiva cuando se han facilitado todos los datos de los trabajadores mes a mes, así como toda la documentación solicitada por la Inspección de Trabajo —STSJ, Sala Civil y Penal, del País Vasco, núm. 42/2021, de 17 de mayo—.*

4.2.2. Supuestos que inician con la condena de los acusados

Situaciones en las que la conducta defraudatoria encaja en la exigencia del tipo delictivo y ha quedado acreditada.

— Se condena a los socios y administradores solidarios, por impago de una deuda que alcanza desde 2014 al 2018 los 283 916,24 euros cuya conducta defraudatoria se materializa en: *La rápida creación y sucesión de empresas (hasta cinco en un período de diez años, sin contar la sociedad patrimonial) que explotan unos mismos negocios de restauración y que cesan en su actividad tras acumular deudas con la Seguridad Social; el impago sistemático de las cuotas sin que en ningún momento se haya intentado una regularización, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda (salvo, en un caso, una solicitud formularia), sin que ese impago se explique por dificultades económicas, pues los restaurantes siguen funcionando sin interrupción; la contratación de algunos trabajadores sin darlos de alta, que dio lugar a las correspondientes actas de infracción; la omisión en las declaraciones tributarias (modelo 347) de operaciones con terceros que estos sí imputan a las sociedades; el nombramiento formal como administradores de algunas sociedades de personas que realmente no tenían ninguna intervención en la gestión de las empresas (es el caso de la Sra. A y de la propia esposa y madre de los apelantes, finalmente absueltas); todos estos datos conducen sin margen de duda razonable a concluir la existencia del elemento esencial del delito objeto de acusación, lo llamemos ánimo fraudatorio o conducta fraudatoria, evidenciando en todo caso la deliberada y fraudulenta elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social* —STS, Sala de lo Penal, núm. 27/2025, de 20 de enero—.

— Se condena como autor de un delito continuado de fraude contra la Seguridad Social previsto en los arts. 307 y 307 bis CP al empresario que utiliza como testaferro y administrador formal a una persona de más de ochenta años y que fue constituyendo empresas de forma simultánea y sucesiva, hasta nueve, acumulando cada año importantes deudas por cuotas a la Seguridad Social por un importe de

2621 557,51 euros, cuya conducta se plasma en la constitución de: *de forma simultánea y sucesiva las anteriores sociedades y, lejos de cumplir con sus obligaciones para con la TGSS, continuó con su actividad empresarial dedicada a la construcción y promoción inmobiliaria, acumulando cada año importantes deudas con la Seguridad Social, siendo que, en algunos casos, desde el primer año de constitución de la sociedad ya dejó de abonar las cuotas a dicho organismo, dejando patente que, en ningún momento tuvo intención de saldar las cuotas. [...]. Aunque en algunas de ellas se presentaron los documentos de cotización que contenían los datos verdaderos de las relaciones laborales, las comunicaciones y notificaciones que el organismo dirigía a las sociedades, o bien no eran recepcionadas y eran devueltas por el servicio de correos por «desconocido» o no eran retiradas por el acusado, o cuando eran finalmente recepcionadas, el acusado no atendía a los requerimientos. Ello provocaba la incoación de los oportunos expedientes de apremio que finalmente resultaban frustrados porque las empresas del acusado ya se habían convertido en insolventes y no se encontraron bienes para satisfacer la deuda pública, a pesar de haber obtenido beneficios en la misma empresa o por las nuevas creadas para dedicarse a la misma actividad* —STS, Sala de lo Penal, núm. 922/2025, de 6 de noviembre—.

— Se condena como autor de un delito continuado de fraude a la Seguridad Social al socio único o mayoritario y administrador de diversas sociedades mercantiles, hasta seis, y luego real empresario que utiliza a un trabajador como testaferro que *conocedor de las citadas deudas con la Seguridad Social y conscientemente dejó de abonarlas, organizando para ello una sucesión de empresas y una confusión patrimonial, presentando a los Órganos de la Seguridad Social documentos de cotización con ocultación y alteración de datos contables obstruyendo la labor de Inspección de dicho organismo* —STS, Sala de lo Penal, núm. 657/2017, de 5 de octubre—.

— Se considera ante la generación de una deuda por impago de cuotas de 408030,08 euros, la existencia de delito tipificado en los arts. 307 y 307 bis CP del empresario real y de diversos administradores formales pero conocedores y participantes de la maniobra frau-

dulenta de un entramado societario, 21 sociedades, que consta acreditado como R ideó la constitución sucesiva de un entramado de empresas creando unas y utilizando otras que se encontraban descapitalizadas, para el ejercicio de la actividad empresarial que el acusado R desarrollaba y dirigía al frente de las cuales colocaba como administradores a personas de su confianza; y en ejecución de este plan, pese a contar siempre con la misma actividad y básicamente con la misma plantilla de trabajadores, estos eran dados de alta indistintamente en unas y otras, sin justificación alguna por cuanto que seguían desempeñando el mismo trabajo y aun cuando se procedía a declarar los seguros sociales correspondientes a las cuotas de sus empleados, conscientemente dejaban de ingresarlas en las arcas de la Tesorería General de la Seguridad Social, al tiempo que seguían ejerciendo su actividad empresarial. Por otra parte, gran parte de los ingresos no tenían acceso al circuito bancario, ya que tanto los ingresos como gastos se hacían en gran medida a través de una caja fuerte única ubicada en las oficinas de la Avenida de C de La C, verdadera sede real de la gran mayoría de las empresas del Grupo, y todo ello con la finalidad de impedir la localización de sus bienes o de su patrimonio para frustrar la acción recaudadora del ente público, tanto en vía voluntaria como en fase ejecutiva, y con ello, la posibilidad del cobro efectivo de la deuda generada —STS, Sala de lo Penal, núm. 464/2025, de 22 de mayo—.

— Existe delito del administrador de diversas sociedades de hostelería con una deuda que en las diversas sociedades supera ampliamente los 120 000 euros en cuatro años naturales cuando... con conocimiento de que la deuda con la Seguridad Social era importante por su actividad de hostelero y con el objeto de eludir el cumplimiento de sus obligaciones como empresario de cotizar e ingresar las aportaciones propias y de sus trabajadores a la Seguridad Social ideó y ejecutó una estratagema de crear diversas empresas que se sucedían unas a otras, incluso vendiendo temporalmente a otra persona sus participaciones sociales en una de las empresas con la finalidad de evitar los pagos correspondientes a las deudas de cada empresa y de derivación de responsabilidades al propio acusado y a las empresas

sucesivas en una maniobra de ocultación para perjudicar la labor de inspección de los Servicios correspondientes de la Seguridad Social que tuvieron que comprobar que las sucesivas empresas tenían idéntica actividad, que determinados trabajadores pasaban de una empresa a otra y que cada empresa creada ex novo hacía uso de los mismos medios e instalaciones que la anterior. Con idéntico objeto de ocultación y finalidad de no abonar las cuotas correspondientes a los trabajadores, no se les daba de alta en la fecha de contratación sino solamente y en momento posterior cuando la falta del alta de determinados trabajadores era detectada por los servicios de inspección de la Seguridad Social. Ello acompañado de impago sistemático de la deuda, falta de intención de regularización de su situación por la ausencia de propuestas formales de regularización o de aplazamiento del pago de cuotas —STS, Sala de lo Penal, núm. 582/2018, de 22 de noviembre, se condena al administrador—

— Concorre el delito del art. 307 CP en el administrador, siendo la cantidad defraudada de 102 549,29 euros, cuando el ánimo defraudatorio que queda patente en la sucesión de empresas arbitrada para evitar que los contratos celebrados con la nueva fueran objeto de embargo para satisfacer la deuda arrastrada con la Seguridad Social por la anterior. De esta forma, la voluntad de no pagar mediante mecanismos defraudatorios las cuotas de la Seguridad Social, pues en otro caso no tiene sentido prevenir los embargos por impago de esas cuotas, con la articulación de nuevos entes societarios. En definitiva, se describe una maniobra o artimaña realizada con la finalidad de no pagar las cuotas y de evitar las consecuencias de ese impago [...] (es una operación para eludir pagar las cuotas y evitar sufrir los perjuicios derivados del impago; consecuentemente, una artimaña de defraudación [...] el acusado llevaba a cabo tal estrategia fraudulenta, no solamente para eludir el pago de cuotas, dificultando la actividad de identificar los bienes de la empresa deudora, sino también posibilitando cobrar créditos de sus deudores, mediante tal mecanismo, de modo que evitaba así, como se acreditó en el plenario, que fueran embargados tales entradas de dinero por parte de la TGSS. Sin que la mera presentación de los documentos de cotización exima de la

existencia del delito —STS, Sala de lo Penal, núm. 539/2022, de 31 de mayo—.

— Existe delito de los arts. 307 y 307 bis CP del primero administrador jurídico y después *de facto*, pese al nombramiento de administradores que no ejercían como tales, y que también son condenados, ante la existencia de una deuda muy superior a los 120 000 euros derivada del «pertinaz impago de cuotas» —en X 598 105,41 euros (en los años 2009, 2010 y 2011) y el de V S.L., asciende a 376 019,83 euros (años 2013 y 2014)—, junto con una conducta defraudatoria plasmada en una *maniobra defraudatoria consistió en el nombramiento como administrador de M., primero en la sociedad Gráficas Barberá y posteriormente tras la baja de esta, en la sociedad V, persona carente de bienes y que impedía que la Seguridad Social pudiera dirigirse frente a los verdaderamente responsables de los impagos, como primer apartado del urdido plan. Del propio modo, la creación de la sociedad V, tan solo dos días después del cese de la sociedad G S.L., ocupando a los trabajadores que habían prestado sus servicios en esta y con el mismo objeto y domicilio social, tuvo como finalidad, la creación de una sociedad «limpia» de deudas con la que poder operar en el tráfico mercantil, quedando relegada la primera de ellas a ser una sociedad deudora incapaz de afrontar sus obligaciones, como así ocurrió*. A lo que se añade, el traslado y desaparición de la maquinaria embargada ante la acción de la Unidad de Recaudación Ejecutiva de la TGSS —STS, Sala de lo Penal, núm. 640/2022, de 23 de junio—.

— Se condena al administrador y a la sociedad, ex art. 31 bis, por delito contra la Seguridad Social en el supuesto de deudas de gran cuantía que superan muy ampliamente los 120 000 euros en cuatro años naturales y en el que el administrador *con objeto de no pagar las cuotas y conceptos de recaudación conjunta debidos a la Seguridad Social utilizó varias empresas para justificar el impago de dichas cuotas de las que el acusado, sus hermanos y su madre son socios mayoritarios, no se presentaban las cuentas de la empresa en el Registro Mercantil. Y, con todo ello, infiere la existencia de un entramado antijurídico de empresas (el Administrador judicial califica la situación como grupo de empresas horizontal) de una parte, y de*

otra, una actuación voluntaria y consciente encaminada mediante artificios contables, a convertir a F en una cáscara vacía (despatrimonialización absoluta), pero aparentemente no incurso en causas de concurso y/o disolución. Todo ello evidencia, con la certeza requerida por el derecho penal, que la falta de liquidez de F S.L., es una consecuencia de las maquinaciones ilícitas previas —STS, Sala de lo Penal, núm. 833/2021, de 29 de octubre—.

— Se condena por incurrir en los delitos de los arts. 307 y 307 bis CP al socio principal o propietario de las entidades deudoras y ejerciente real del poder directivo pero no administrador en el cual la conducta defraudatoria con una deuda desde el 2013 al 2016 de 180310'65 euros se plasma en lo siguiente conforme se describe en la sentencia de primera instancia: *1.- Conducta de omisión voluntaria y dolosa del pago: La defraudación se ha producido mediante la modalidad de omitir intencionadamente el acusado el pago de las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta por razón de los trabajadores que tenía empleados, pago que debía realizar por mensualidades durante el mes siguiente al del devengo de las cuotas y que no satisfizo el acusado A. 2. Modus operandi para encubrir lo que hacía: Utilizaba para encubrir su actuación y eludir sus responsabilidades a diferentes «hombres de paja» o testaferros. Así, en la empresa «G S.L.» procedió a nombrar como administrador formal a G, que en realidad era un trabajador de las tres empresas, y en la empresa «S, S.L.», fue nombrado administrador otro trabajador que no ha sido hallado, además de haberlo sido también durante unos meses el mentado G. 3. Modus operandi fáctico: Ir encadenando sucesivas altas y bajas de sus trabajadores en las diferentes entidades (las antes mencionadas), de tal manera que, cuando los impagos administrativamente imputables a una de ellas eran descubiertos, formalizaba las bajas de los trabajadores en esa entidad y sus consecutivas altas en una nueva entidad «limpia» de deudas y aparentemente desvinculada de la anterior. A ello, se añade la ausencia de voluntad real de regularizar la situación sin que se solicitase nunca un aplazamiento o fraccionamiento del pago —STS, Sala de lo Penal, núm. 477/2022, de 18 de mayo—.*

— Se condena al que, en un principio, fue administrador y luego cesó en dicho cargo, nombrado socio único de la empresa deudora a un administrador ficticio sin poderes, manteniendo el control de la misma, cuya sociedad ha incurrido en 316 177,99 euros de deuda principal en materia de cotización a la Seguridad Social, desde el 2014 al 2016, plasmándose la conducta defraudadora en lo siguiente: *que el acusado registró un domicilio social falso, al fijarse en una dirección en la que se ubica un bar carente de vinculación con el acusado; b) que pese a afirmar que su nuevo objeto social eran las actividades agrarias y sostener que eso supondría que la liquidación debería haberse calculado conforme al régimen especial agrario y no al régimen general de la Seguridad Social, en el trámite de inspección solo presentó algunos contratos con explotaciones agrarias; c) que los datos de algunos trabajadores contenían domicilios desconocidos o incorrectos; o d) que no presentaba tampoco la correspondiente documentación fiscal a la Administración Tributaria, impidiendo así el cruce de datos sobre su actividad. Todo lo expuesto configura una dinámica de ocultación que dificultó su persecución y la liquidación de las cuotas verdaderamente debidas e impagadas, tanto si consideramos que las altas correspondieran todas ellas al régimen general de la Seguridad Social, como si lo fueran al régimen especial agrario —STS, Sala de lo Penal, núm. 745/2022, de 21 de julio—.*

— Se condena a los administradores de sociedades por incurrir en delitos de defraudación a la Seguridad Social que para evitar la cotización por sus trabajadores cuando la sociedad originaria comenzó a generar deuda *por el impago de las cuotas de cotización de sus trabajadores, y dado que las Unidades de Recaudación de la misma comenzaron a dirigirse, directamente, a sus clientes ordenándole el ingreso del importe de los servicios que les prestaba en las cuentas del organismo público, los acusados, puestos de común acuerdo, pese a contar siempre prácticamente con el mismo inmovilizado y clientela, y básicamente con la misma plantilla, que daban de alta indistintamente en unas y otras, comenzaron a constituir un entramado de sociedades mercantiles, en las que unas veces aparecía A como administradora, otras P y en una de ellas incluso el padre de este.*

*Así, utilizando este entramado de empresas, que se sucedían unas a otras sin solución de continuidad, y aun cuando procedían a declarar los Seguros Sociales correspondientes a las cuotas patronal y obrera de sus empleados, conscientemente dejaban de ingresarlas en las arcas de la Tesorería General de la Seguridad Social, al tiempo que seguían ejerciendo su actividad comercial, y con la finalidad de impedir la localización de sus bienes o de su patrimonio para frustrar la acción recaudadora del ente público, tanto en vía voluntaria como en fase ejecutiva y con ello, la posibilidad del cobro efectivo de la deuda generada por cada una de las empresas, procedían a facturar los servicios prestados, por los trabajadores de una de las empresas, mediante otra sociedad mercantil distinta que, en ocasiones, ni siquiera tenía dados de alta trabajadores a su nombre, al tiempo que llevaban a cabo actos de ocultación de su actividad económica, dejando de presentar las cuentas anuales obligatorias en el Registro Mercantil, y mediante el cese efectivo de la actividad empresarial de otras sin proceder a su formal liquidación y disolución —STS, Sala de lo Penal, núm. 47/2023, de 2 de febrero—. La conducta no se constriñe al mero impago, los acusados *Elaboraron un plan con el que consiguieron no abonar las cuotas de la seguridad social durante ocho años, mediante la creación de sucesivas sociedades que iban generando nuevas deudas por tal concepto, y que nunca fueron abonadas por los acusados pese a contar con importantes ingresos procedentes de su actividad empresarial, escapando de la acción inspectora y recaudatoria de la Seguridad Social.**

— Se condena como administradora al incurrir en un delito del art.307 CP con una deuda no superior a 120000 euros, consistiendo la maniobra defraudatoria en *haber mantenido como trabajadores de una empresa a quienes estaban trabajando para otra con la finalidad de que la nueva entidad, que se dedicaba a la misma actividad, y con los mismos socios y/o administradores, apareciera al corriente de sus deudas con la administración en general, y así poder percibir las subvenciones que le correspondieran, circunstancia que le estaba vedada en la sustituida Explo que era la que mantenía una importante deuda con la SS, y que había provocado la no percepción de esas*

subvenciones [...] se vale de una estrategia fraudulenta, que, desde luego, no responde a las pautas de una regular sucesión de empresas, como, por otra parte, se pretende hacer ver en el motivo, y que descarta de manera expresa y fundada la sentencia recurrida en su segundo fundamento, entre otras razones, porque, en el caso, se trata de una sustitución de una empresa por otra hecha a espaldas de la Seguridad Social, con una finalidad defraudatoria —STS, Sala de lo Penal, núm. 121/2023, de 23 de febrero—.

— Es condenado como autor de un delito previsto en los arts. 307 y 307 bis CP al administrador que crea una nueva sociedad mercantil y trasvasa los trabajadores con el fin de escapar del pago de la deuda a la Seguridad Social de la anterior sin cotizar tampoco en la nueva por los hasta 45 trabajadores que llegó a tener, alcanzando la deuda solo en la última durante los años 2013 a 2015 los 2 359 141,89 euros —STS, Sala de lo Penal, núm. 225/2023, de 29 de marzo—.

— Se condena por incurrir en los elementos típicos de los arts. 307 y 307 bis CP al apoderado general o administrador de hecho de un conjunto de entidades mercantiles a pesar de que otros figuraban como administradores formalmente, los cuales fueron absueltos al no demostrarse que participaran o estuvieran de acuerdo con aquel para eludir el pago de las cuotas correspondientes, que utilizaba su control de hasta 18 entidades mercantiles para no pagar un importe de deuda derivado del impago de la cotización por los trabajadores de esta, 440 572 euros, efectuando *maniobras de ocultación para perjudicar la labor tributaria*. Sin que la mera presentación de los documentos de cotización excluya la defraudación —STS, Sala de lo Penal, núm. 421/2023, de 31 de mayo—.

— Se condena al administrador único de distintas sociedades de responsabilidad limitada de similar objeto social que se fueron constituyendo a lo largo del tiempo y que fueron constituidas *con el propósito de burlar el cumplimiento de sus obligaciones de pago de las cotizaciones empresariales como obreras (aportaciones propias y las de sus trabajadores)*, urdió una estrategia de simulación consistente en la presentación, por las distintas sociedades que posteriormente se

reseñan, de las declaraciones o modelos TC1 y TC2, si bien éstas sistemáticamente no se ingresaban, logrando por medio de la fingida, que no real, sucesión de empresas o sociedades, sortear o dificultar la actuación de las Unidades de Recaudación Ejecutiva, generando un descubierto en cada una de dichas empresas que eran «abandonadas», trasladando sus trabajadores, equipos, maquinaria y elementos esenciales a otra de nueva creación y así sucesivamente de forma anómala desde el año 1994... hasta el año 2013, generando una deuda por un importe superior a 302 000 euros, y si bien no se computa la deuda anterior al 2013 puesto que conforme a la redacción del art. 307 CP vigente la exigencia de impago se debía concretar anualmente, sí es lícito considerar la conducta del condenado como un indicio más de su «contumacia» en la conducta defraudadora —STS, Sala de lo Penal, núm. 71/2024, de 25 de enero—.

En el ámbito de la doctrina judicial menor de las Salas de lo Civil y Penal de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional también aparecen supuestos de condena por concurrencia de los tipos descritos en los arts. 307 y 307 bis CP:

— Cuando [...] *el ánimo defraudatorio de ocultación de datos esenciales para la determinación de las cuotas se aprecia en la conducta reiterada desarrollada en el tiempo tanto antes como después del periodo objeto de este procedimiento; de la no presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil desde el año 2008; de la incomparecencia voluntaria a los expedientes de apremio a los que ha sido convocado; y rechaza la alegación de imposibilidad del pago debida a la situación de crisis económica que atravesaba la empresa como causa justificativa de la ausencia de ánimo de defraudar la deuda de más de 1 000 000 de euros generada durante más de diez años, sin que la mera presentación de los documentos de cotización exonere del delito —STSJ núm. 35/2025, de 23 de abril—.*

— Cuando el sujeto *ha impagado sistemáticamente las cuotas, ha desatendido las diversas actas de infracción, no ha acudido a ninguna de las citaciones que se le han cursado y ha incumplido el deber primordial de declaración temporánea y en particular dar de baja*

a sus trabajadores cesantes, que han debido serlo de oficio, generando una deuda muy superior a los 120 000 euros —STSJ, de Navarra, núm. 6/2019, de 18 de marzo—.

— Administrador único, de diferentes sociedades que creando con la misma actividad y trabajadores, con el fin de dificultar su localización a efectos de los pagos de la cuota empresarial y de los trabajadores que no paga en absoluto, generando una deuda de 213 000, aun presentando los documentos de cotización, operando al margen en sus transacciones mercantiles y empresariales de entidades bancarias para impedir que aflorasen ingresos susceptibles de ser retenidos o embargados por sus acreedores —STSJ de Castilla-La Mancha núm. 5/2022, de 5 de enero—.

— Administrador de hecho y cooperadores necesarios que a través de la creación de una serie de empresas que suceden a otras en la actividad de construcción, efectuando trasvase de trabajadores y actividad, eluden el pago de las cuotas de la Seguridad Social adeudadas, 352 540,22 euros —STSJ de Canarias, núm. 15/2022, de 18 de marzo—.

— Administrador único que explotó a dos clubs con numerosos trabajadores respecto de los cuales durante cuatro años se eludió el pago de los seguros sociales, generando una deuda de 226 772,5 euros, sin dar de alta a algunos de los trabajadores, incluso contando con extranjeros en situación irregular que, además, no presentó sus cuentas en el Registro Mercantil ni el impuesto de sociedades, efectuando sus pagos en dinero y otorgó un poder a un tercero para eludir sus responsabilidades —STSJ de Cantabria, núm. 9/2021, de 15 de abril—.

— Propietarios de una sociedad que comienza a generar deuda por impago de cuotas a la Seguridad Social que, ante la actuación de la Unidad de Recaudación, *pese a contar siempre prácticamente con el mismo inmovilizado y clientela, y básicamente con la misma plantilla, que daban de alta indistintamente en unas y otras, comenzaron a constituir un entramado de sociedades mercantiles, en las que unas veces aparecía L como administradora, otras O y en una de ellas incluso el padre de este. Así, utilizando este entramado de empresas,*

que se sucedían unas a otras sin solución de continuidad, y aun cuando procedían a declarar los Seguros Sociales correspondientes a las cuotas patronal y obrera de sus empleados, conscientemente dejaban de ingresarlas en las arcas de la Tesorería General de la Seguridad Social, al tiempo que seguían ejerciendo su actividad comercial, y [...], procedían a facturar los servicios prestados, por los trabajadores de una de las empresas, mediante otra sociedad mercantil distinta que, en ocasiones, ni siquiera tenía dados de alta trabajadores a su nombre, al tiempo que llevaban a cabo actos de ocultación de su actividad económica, dejando de presentar las cuentas anuales obligatorias en el Registro Mercantil, y mediante el cese efectivo de la actividad empresarial de otras sin proceder a su formal liquidación y disolución, por lo que, al intentar el servicio de recaudación cobrar las deudas dirigiéndose a los clientes a los que prestaban servicios se encontraban con que, en realidad, la factura la debían abonar no a la sociedad que estaba obligada a satisfacer las cotizaciones sociales sino a una diferente, que no presentaba deuda alguna con la Seguridad Social, dando lugar a que los diferentes expedientes de apremio tramitados para el cobro de las deudas no llegasen a un final satisfactorio todo lo cual además, les permitía obtener certificados negativos de deudas con la Seguridad Social a su nombre —STSJ de Canarias, núm. 11/2021, de 26 de febrero—.

— Administradores de una mercantil que constituyen empresas carentes de personal, que se suceden unas a otras, y que utilizan para cobrar la facturación por los trabajos que realmente realizaba la entidad societaria deudora a fin de impedir la localización de bienes o patrimonio que pudiera servir para la recaudación de la deuda por la TGSS —STSJ de Canarias, núm. 63/2021, de 29 de junio—.

— Administrador y titular de empresa respectivamente a la cual no se le dota de patrimonio alguno y cuya actividad, pizzería, realizada por un importante número de trabajadores a los que se pagaba en metálico y por los que no se cotiza, se factura a través de otras sociedades —proveedores, venta a terceros— ingresando los beneficios obtenidos por aquella en una cuenta externa a la sociedad deudora —STSJ de Extremadura, núm. 49/2021 de 9 de noviembre—.

— Administrador que constituye sociedad dedicada a la restauración que crea sucesivamente hasta seis empresas más, siempre con la misma actividad empresarial relacionada con la hostelería y la organización de eventos de restauración, empresas de las que E. ostentó la administración; el patrimonio de las sociedades siempre era el mismo, también eran los mismos los proveedores, y las acciones de las empresas se repartían entre los acusados, sus hijos menores y las otras empresas del grupo empresarial y dicha situación duró desde la constitución de las sociedades hasta cuando menos el año 2016 [...] ordenó a la contable de la empresa, D.^a C. que a primera hora de cada día acudiese al banco o entidad bancaria con la que operaba el aludido para que retirase en metálico cualquier cantidad que se hubiese ingresado por la celebración de eventos en el día anterior, y se las entregase directamente al acusado. De esta forma, E. impedía que las cantidades que percibía fuesen embargadas por la Seguridad Social —STSJ de Castilla y León, Burgos, núm. 84/2021, de 26 de noviembre—.

— Se condena al acusado que ha estado llevando a cabo de forma consciente y voluntaria actividades empresariales por medio [...] un entramado de sociedades, con reparto de funciones entre ellas, utilizando trabajadores para todas las actividades del grupo empresarial, desviando los beneficios obtenidos por las actividades mercantiles a las empresas no deudoras, dejando sin capacidad patrimonial a las empresas que debían pagar las cuotas a la Seguridad Social por sus trabajadores dados de alta, teniendo en cuenta que la totalidad de las mercantiles eran gestionadas por el acusado de modo unitario y las utilizaba de forma conjunta para el desarrollo de la actividad empresarial, utilizando los trabajadores dados de alta en las empresas sin patrimonio, para trabajar en las demás empresas que eran las que recibían los beneficios, eludiendo el pago de las cuotas de la Seguridad Social de los trabajadores formalmente dados de alta —STSJ de Murcia núm. 21/2022, de 13 de junio—.

— Acusado que cobraba preferentemente en metálico a sus clientes para evitar dejar huella del dinero percibido y que, con la misma finalidad, pagaba a sus trabajadores de la misma forma, dejando de

abonar las cuotas debidas a la Seguridad Social, manteniendo una *conducta absolutamente omisiva, opaca y obstruccionista desde octubre de 2016, cuando deja de transmitir telemáticamente a la Seguridad Social los datos precisos sobre altas o bajas de trabajadores, su categoría, retribución y retenciones*, incluso contratando a trabajadoras sin dar de alta en la Seguridad Social y sosteniendo negocios diversos con volumen comercial considerable, con compras a proveedores de hasta el millón de euros —STSJ de Castilla y León, núm. 28/2022, de 11 de abril—.

— Existe actuación mendaz cuando se crea una sociedad por la administradora única de la deudora que se utiliza para eludir el pago de la deuda generada por la anterior que se dedicaba a la misma actividad, utilizando la nueva para facturar, ocultando *ese dato a la Seguridad Social, sin comunicarlo al gestor correspondiente para que realizara las liquidaciones y declaraciones a la Seguridad Social correctamente, eludiendo el posible pago que la Seguridad Social podía hacerse sobre los ingresos de esa nueva sociedad, o al menos de lo producido en ese ejercicio y de los beneficios obtenidos en el mismo, dado que esos beneficios e ingresos figurarían a nombre de la segunda sociedad que carecería de deudas, mientras que la primera de ellas seguía engrosando los débitos de la Seguridad Social con los correspondientes al año 2017 careciendo formalmente de ingreso alguno* —STSJ de Extremadura, núm. 20/2021, de 22 de marzo—.

— Acusada que crea *de manera sucesiva tres entidades mercantiles dedicadas todas ellas a la misma actividad económica, consistente en la explotación de un restaurante, una vez que con la primera había generado una importante deuda con la Tesorería General de la Seguridad Social por impago de las cuotas de cotización de sus trabajadores y por el citado organismo se iniciaban actuaciones de apremio, se puso en marcha la segunda de las entidades con la que siguió desarrollando la misma actividad económica, en el mismo local de negocio, con los mismos trabajadores, y ello con la finalidad de desviar la facturación de sus servicios a una entidad diferente de la inicialmente deudora para mantener así a salvo los ingresos de su explotación y eludir el pago de las obligaciones económicas pendien-*

tes con la Seguridad Social, desarrollando una estructura generada con ánimo defraudatorio —STSJ de Canarias, núm. 50/2025, de 4 de junio—.

— [...] cuando el aplazamiento pretendido por parte de los recurrentes solo fue una mera apariencia o pantalla y que nunca se tuvo la voluntad de pagar, y es un hecho que, a pesar de haber intentado esta vía, lo cierto es que paralelamente se constituyó una sociedad que sin prestar ningún servicio y sin tener ningún trabajador, se dedicaba a cobrar por todos los servicios que prestaban las deudoras de la Seguridad Social [...] encontrándonos con un grupo de empresas, ya que tienen el mismo sustrato familiar, el mismo objeto social, el mismo lugar de trabajo, los mismos trabajadores y semejante dinámica de facturación, y así unas empresas figuraban como prestadoras de los servicios, y otra, sin trabajadores ni actividad y que era desconocida en el lugar donde tenía su domicilio social, se encargaba de facturar —STSJ de Castilla y León, núm. 15/2025, de 11 de febrero—.

— No justifican la situación de penuria las maniobras realizadas por el deudor que, para la explotación del negocio utilizó *dos sociedades mercantiles interpuestas, que tenían el mismo domicilio social, el mismo autorizado Red* en las cuales da de alta y baja a los trabajadores según le conviene sin solicitar aplazamiento de pago, constituyendo una entidad *a nombre de su esposa y de sus hijos, los cuales no participaban en absoluto en la gestión de las mismas*, pudiendo haber utilizado mecanismos concursales en vez de maniobras elusivas del débito —STSJ de Canarias, núm. 68/2024, 19 de septiembre—.

— SAN, núm. 13/2023, de 26 de junio, confirma la condena a los acusados compradores de una compañía que, conscientes de la deuda a la Seguridad Social existente a la compra de la misma, su intención demostrada es no pagar a la Seguridad Social más allá de lo necesario para el estricto funcionamiento de la empresa, y que ante el proceso de ejecución de la deuda mantienen una postura dilatoria y obstruccionista ante la actuación de la TGSS y la Inspección de Trabajo que solo aparentemente pretende el cumplimiento de sus obligaciones.

5. LA POSIBILIDAD DE ELUSIÓN DE LA CONDENA PENAL

El art. 307 CP contiene en su núm. 3¹⁷ un procedimiento para obviar la condena penal por incurrir en la conducta defraudatoria. Estamos ante lo que se denomina una «excusa absolutoria» —Circular de la Fiscalía núm. 2/2009, de 4 de mayo, sobre interpretación del término regularizar, en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 art. 305 y 3 del art. 307 del C.P—. La conducta delictiva se ha llevado a la práctica, pero el legislador otorga la posibilidad de que, con un comportamiento resarcitorio, se obvie la persecución penal. Para ello, es necesario aflorar la deuda y satisfacerla con anterioridad a la notificación de actuaciones inspectoras dirigidas a su determinación o de la querella/denuncia del Ministerio Fiscal o la Tesorería General de la Seguridad Social. Adviértase que la deuda a efectos penales puede abarcar las cuantías prescritas en el ámbito administrativo. La STSJ de Canarias, Sala de lo Civil y Penal, núm. 68/2024, de 19 de septiembre, diferencia esta excusa absolutoria de la atenuante de reparación del daño prevista en el art. 21. 5.º CP: *el art. 21.5.º del CP el cual recoge la aplicación de la misma cuando el culpable haya procedido a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral.*

¹⁷ «3. Se considerará regularizada la situación ante la Seguridad Social cuando se haya procedido por el obligado frente a la Seguridad Social al completo reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querella o denuncia contra aquel dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas ante la Seguridad Social una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización de la situación ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente con relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación».

6. CONCLUSIONES

La contemplación de los mecanismos aquí descritos nos descubre la articulación de un panorama altamente defensivo del sistema de financiación de la Seguridad Social, en el aspecto que corresponde al ámbito externo a las medidas presupuestarias, es decir, la cotización. El conjunto de recargos, intereses, sanciones, penas, y resto de herramientas diseñadas para la reclamación de lo adeudado constituye un arsenal de medidas lo suficientemente disuasorio para que el sujeto obligado se piense dos veces el impago. Si a ello añadimos una fuerza ejecutoria realmente eficaz, pocas dudas deben existir en cuanto a que la obligación de pago de las cotizaciones está debidamente protegida.

Cambia la perspectiva si nos situamos al otro lado de la barrera, el lado del sujeto responsable. Pero ello exige ir a la intrahistoria del procedimiento y sus, no tanto conocidas pero esenciales, variables — la dificultad o imposibilidad en la suspensión de la paralización del procedimiento de ejecución de la deuda; la mecánica actuación de la Administración una vez iniciado el procedimiento que aboca al sujeto a un proceso judicial largo, tedioso y sin certidumbres jurídicas, etc.— que no son objeto de estudio en este artículo. Sin embargo, cabe reseñar que tal vez la penosidad de las medidas —las sanciones económicas y penales, así como los recargos— es de tal calibre que abocan sin remedio a la empresa a un conflicto judicial con la Administración, limitando las posibilidades de acuerdo y pago efectivo.

El legislador español ha optado por el endurecimiento de las herramientas de castigo sobre el deudor de cuotas, tal vez sin valorar que el mismo, llevado a sus extremos, conlleva una inercia de incumplimiento absoluto en un segmento de sujetos responsables que por las razones que fueren se encuentra puntualmente en una situación de dificultad. Y es que, a la hora, ya no de graduar, sino incluso de tipificar infracciones, se deberían tener en cuenta aspectos importantes en la concreción de la conducta como el historial de cumplimiento de la empresa o sujeto responsable o la realidad de la situación económica existente que se valora de forma demasiado matizada.

En todo caso, es esencial el mantenimiento de la diferencia entre el actuar administrativo y penal. Y la piedra angular de ello no es, como hemos podido apreciar, la cuantía de la deuda impagada, sino el comportamiento malicioso o no del sujeto. Cabría, no obstante, reflexionar acerca de si la sanción administrativa puede girar únicamente sobre el supuesto del mero impago cuando ya las consecuencias de este —recargo de hasta un 35% de intereses— son de calado.