

CARLOS MARTINEZ PEREZ

Profesor titular de Derecho Penal
Universidad de Santiago de Compostela.

Apropiación de la cuota obrera de la seguridad social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF*.

(*) Este trabajo se presentó como ponencia a las *Jornadas sobre protección penal de los derechos de los trabajadores*, organizadas por Jueces para la democracia en colaboración con la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela y el patrocinio de la Xunta de Galicia. Dichas Jornadas se desarrollaron durante los días 24 y 25 de mayo de 1985 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago.

I

El tema que voy a analizar se compone de dos conductas, que en principio son ontológicamente iguales, pero que ofrecen diferencias de matiz. Por consiguiente, a efectos expositivos parece aconsejable examinar ambos supuestos de forma separada, con la finalidad de poner claramente de relieve cuáles son esas peculiaridades específicas que pueden apreciarse en cada uno de esos comportamientos. De todos modos, hay que recalcar que el núcleo del problema de la calificación jurídico-penal de ambas hipótesis es idéntico; y ello es así porque —a mi juicio— en las conductas de referencia el estudio de dicho núcleo debe abordarse sobre la base de criterios exclusivamente jurídico-penales y, por ende, la cuestión debe resolverse privativamente de acuerdo con las reglas de interpretación reservadas para las normas penales.

Evidentemente, seguir este planteamiento implica analizar los puntos centrales del tema con relación a uno de los comportamientos que se examinan, en la inteligencia —claro es— de que tal análisis (y los resultados a que conduzca) es perfectamente trasladable al otro comportamiento; de esta suerte se evitarán estériles repeticiones y se posibilitará, a su vez, el estudio de las cuestiones independientes que, en cada caso, se suscitan.

Por último, la complejidad del tema y las insatisfactorias consecuencias a las que —en mi opinión— indefectiblemente conducen las posibles interpretaciones legales hacen deseable conferir, además, a las páginas que siguen un enfoque *problemático*, ya que —aunque esto sea anticipar las ideas— pienso que la solución correcta a conductas como las que vamos a examinar reside en la reforma legislativa.

Efectuadas estas precisiones, veamos en primer término la apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social por parte del empresario, dejando para después el análisis de la apropiación de las cantidades retenidas por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

II

El empresario es sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotización a la Seguridad Social y, en atención a ello, debe ingresar en su totalidad no sólo las aportaciones propias, sino también las de sus trabajadores (art. 68-1 del Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social).

En el nº 2 del precepto citado se aclara que “el empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos”. Finalmente, en su nº 3 el art. 68 declara que “el empresario que habiendo efectuado tal descuento no ingrese dentro del plazo la parte de cuota correspondiente a sus trabajadores, incurrirá en responsabilidad ante ellos y ante las Entidades gestoras afectadas, sin perjuicio de las responsabilidades penal y administrativa que procedan”.

En el ámbito laboral este comportamiento del empresario, consistente en "retener indebidamente, no ingresándola dentro del plazo, la parte de cuota descontada a sus trabajadores", se considera como falta muy grave en el art. 4º, 1.3,a) del Reglamento general de faltas y sanciones del régimen general de la seguridad social de 12 de septiembre de 1970 y aparece sancionada como tal falta muy grave en el nº 3 del art. 6º del propio Reglamento.

Sin embargo, en la esfera penal no existe norma alguna específicamente destinada a castigar esta clase de conductas. Pese a ello, nuestro Tribunal Supremo a partir del año 1971 ha venido calificando semejantes acciones como constitutivas de delito de apropiación indebida (art. 535 del Código penal). En efecto, hasta ese año la jurisprudencia había denegado la apreciación de la mencionada figura delictiva, utilizando el sencillo argumento de considerar que el dinero descontado por el empresario no es dinero recibido por éste con obligación de entrega y que por lo tanto no se cumple el tipo que se contempla en el art. 535. En este sentido, la S.T.S. de 26 de marzo de 1955 fundamentó la denegación de la figura de la apropiación indebida en la idea de que las cantidades detraídas "no formaron en ningún momento parte de otro patrimonio de donde salieran para serle entregadas a él (s.c. el empresario) por título alguno que determinase *ab initio* su obligación de devolverlas a aquéllos a quienes se refería la retención, sino que constituían la porción correspondiente a sus obreros de los salarios de éstos... y su falta de ingreso no supone un incremento patrimonial de su haber de patrono, sino una infracción de sus deberes de contribuyente".

Frente a esta posición, la S.T.S. de 30 de octubre de 1971 llega a la conclusión de que la conducta en-

juiciada debe incluirse en el delito de apropiación indebida, rechazando explícitamente la argumentación de la S. de 26 de marzo de 1955. Ante la afirmación de que el empresario no ha recibido dinero alguno con obligación de entrega, la S. de 30 de octubre de 1971 opone que “desde el momento en que el encarado pagaba los salarios de sus productores, se producía un desplazamiento patrimonial de su importe que se desintegraba del empresarial para insertarse en el de los respectivos obreros de tal forma que la retención que realizaba de parte de tal salario por mandato legal, para abono de la participación obrera en las cuotas de la Seguridad Social quedaba ya en su poder no como propietario, sino en calidad de mero depositario que venía, también por ministerio de la Ley, obligado a entregar lo retenido y depositarlo en el Instituto Nacional de Previsión”.

El razonamiento y la calificación jurídico-penal de la S. de 30 de octubre de 1971 han sido seguidos por sentencias posteriores del Tribunal Supremo, hasta el punto de convertirse en doctrina jurisprudencial reiterada y absolutamente dominante en toda la década de los años 70 (Vid. p. ej.: S. 20 de abril de 1976, S. 7 de mayo de 1977, S. 21 de diciembre de 1978, S. 22 de enero de 1979) y que, hasta el momento presente, también ha seguido sustentándose en la década de los años 80 (Vid. p. ej.: S. 23 de junio de 1980, S. 25 de marzo de 1981, S. 28 de septiembre de 1982, S. 21 de octubre de 1983, S. 3 de enero de 1984). Doctrina jurisprudencial refrendada asimismo por el Tribunal Constitucional en S. de 30 de marzo de 1981 (BOE de 14 de abril de 1981).

En toda la jurisprudencia que se alinea con la S. de 30 de octubre de 1971 se repite y corrobora hasta la saciedad la tesis central que se infiere de la sentencia

aludida: las cuotas obreras que retiene el empresario de los salarios de los trabajadores con la finalidad de ingresarlas en la Tesorería General de la Seguridad Social (1) forman parte de los propios salarios de los trabajadores y, en consecuencia, no son cantidades que se poseen por el empresario a título de dueño, sino que es dinero recibido por él en virtud de un título muy distinto —que oscila entre el mandato y el depósito—, que le obliga a ingresar su totalidad en la mencionada Tesorería. Este sutil razonamiento es ampliado y aclarado en diversas sentencias, que, en los últimos años, han rechazado sistemáticamente los recursos formulados ante el Tribunal Supremo por aquellos sujetos que habían sido condenados por las Audiencias como autores de un delito de apropiación indebida. Así, por ejemplo, en la S.T.S. de 21 de diciembre de 1978 se afirma que “cuando un patrono hace efectivos los sueldos o salarios de sus obreros o empleados, y, de ellos... retiene, deduce o descuenta las cantidades correspondientes a las cuotas de los seguros sociales... se opera, respecto a dichas sumas, un fenómeno de *intervención del título de poseer*, en cuya virtud la posesión emanada del dominio que el empresario tenía primitivamente sobre las referidas cantidades se trueca en posesión derivada del mandato... o del depósito, títulos que, atribuyendo al mandatario o depositario la simple tenencia pero no la propiedad sobre el dinero cuestionado, conllevan y determinan que se haya de entregar necesariamente y sin demora a la entidad mencionada”; y, sobre la base de semejantes consideraciones, en la

(1) Creada por el R.D. 2.318/1978, de 15 de septiembre, esa Tesorería viene a sustituir al desaparecido INP. Por su parte, el Instituto Nacional de Previsión fue suprimido en virtud del R.D. Ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la seguridad social, la salud y el empleo.

citada sentencia se concluye que "adquirida la posesión del dinero destinado al pago de las cuotas de los seguros sociales por virtud de 'constitutum possessorium', tratándose de un patrimonio adscrito a un fin y habiéndose perdido el antiguo dominio sobre el mismo, el empresario que, lejos de darle el destino legalmente prevenido, toma para sí, se adueña o incorpora a su patrimonio las cantidades detraídas o descontadas de los salarios, se convierte en sujeto activo del delito estudiado". Incluso, nuestro Tribunal Supremo ha llegado a condenar por delito de apropiación indebida en supuestos en los cuales el empresario alegaba que ya en el momento de retener las cuotas obreras a sus trabajadores carecía de medios de pago para hacerlas efectivas en la Tesorería de la Seguridad Social. En este sentido, en las Sentencias en las que se aplica el art. 535 se utiliza un razonamiento, que puede resumirse aquí con las ideas de que "no puede en buena lógica aducirse que no se ingresó por carencia de medios, ya que lo que había que ingresar era cabalmente lo descontado en tal concepto" o de que "los recurrentes se quedaron con ellas (s.c. las cuotas obreras) al pagar las nóminas preceptivas" (Vid. Ss. de 9 de diciembre de 1976, 17 de febrero de 1977, 22 de enero de 1979).

Por su parte, la doctrina científica se halla dividida. Un sector se declara partidario de la solución jurisprudencial de castigar estas conductas como delito de apropiación indebida, apoyándose en idénticos o similares argumentos a los empleados por el Tribunal Supremo (2); incluso, algún autor, tras analizar con de-

(2) Así, p. ej.: Morillas Cueva, L., *El problema de la calificación jurídico-penal del incumplimiento empresarial en materia de altas y cotización de la cuota obrera en la Seguridad Social*, Separata del *Anuario de estudios sociales y jurídicos. Escuela Social de Granada*, vol. VIII-IX 1979-1980, pp. 169 y ss.; Rivera Hernández, J.M.^a, *La*

tenimiento la posibilidad de aplicar diversas figuras delictivas, estima que los hechos en comentario cumplen, asimismo, el tipo del n^o 1^o del art. 499 bis del C.P., inclinándose por la apreciación de un concurso de delitos entre este precepto y el del art. 535 (3).

protección penal de los derechos laborales reconocidos en la Constitución, Instituto de Estudios Sociales, Ministerio de Trabajo, 1980, pp. 26 y ss. En este sentido, hay autores que, por ser especialistas en Derecho laboral, se limitan a declarar la presencia del delito de apropiación indebida, invocando la reiterada doctrina jurisprudencial en favor de esta postura, sin entrar, por tanto, en el fondo de la cuestión. Vid. p. ej.: Alonso Olea, M., *Instituciones de Seguridad Social*, 9^a ed., Madrid 1983, p. 297.

(3) Tal posición es sustentada por Morillas, *El problema de la calificación*, cit., pp. 177 y ss. Muñoz Condo (*Derecho Penal. Parte Especial*, 5^a ed., Sevilla 1983, p. 166) se limita a manifestar la posibilidad del concurso de delitos entre la figura del n^o 1^o del art. 499 bis y la de la apropiación indebida, citando expresamente a Morillas. Sin embargo, esta tesis de incluir la conducta de la apropiación de cuotas en el n^o 1^o del art. 499 bis no ha tenido respaldo jurisprudencial; es más, ni siquiera de forma incidental se ha planteado por parte de nuestro Tribunal Supremo la posibilidad de castigar esta clase de comportamientos por el citado delito contra la libertad y seguridad en el trabajo. En este sentido no se puede desconocer que dicha inclusión resulta, cuando menos, muy problemática, dado que existen varios obstáculos de entidad que se oponen a la misma. El propio Morillas se hace eco de uno, que califica como "el problema más complejo para la aceptación del n^o 1^o del art. 499 bis", a saber: el de establecer un auténtico perjuicio para los obreros. Y, en efecto, como se expondrá más adelante en el texto, el único perjuicio tangible provendría del hecho de que los trabajadores quedasen transitoriamente en descubierto con la Seguridad Social; no obstante, es preciso tener en cuenta que, aunque existan defectos de cotización, la entidad gestora de la Seguridad Social atiende directamente al pago de aquellas prestaciones regidas por el principio de automaticidad absoluta e incluso al de aquellas prestaciones a las que se aplica el principio de automaticidad relativa. Por consiguiente, resulta difícil admitir que en tales supuestos se lesionan los derechos de los trabajadores. Es cierto que para la realización del injusto descrito en el n^o 1^o del art. 499 bis no es necesario que se produzca un perjuicio económico para el trabajador, pero, por otro lado, no creo que se cumpla la exigencia típica del precepto por

Por el contrario, otro sector se muestra más cauto y considera que el criterio de nuestra jurisprudencia es "discutible" (4) o "muy discutible" (5).

el mero hecho de "dificultar" el reconocimiento del derecho del trabajador o por el simple hecho de ocasionar a éste una serie de molestias derivadas de un hipotético deficiente funcionamiento de los mecanismos de automaticidad; entiendo que no puede ser —ni debiera ser— voluntad de la ley reaccionar penalmente ante conductas de escasa gravedad desde la perspectiva de los trabajadores. Con todo, al lado de este complejo problema para la aplicación del n.º 1.º del art. 499 bis, coexisten otros, que permiten reafirmar la idea de la dificultad de apreciar esta figura delictiva. En efecto, en primer lugar hay que tener en cuenta los términos con que se describe la conducta típica ("imponer a los trabajadores..." "usando de maquinaciones o procedimientos maliciosos"), porque, con respecto a éstos, hay una gran variedad de interpretaciones en la doctrina científica y en la jurisprudencia, algunas de las cuales imposibilitarían la inclusión de la apropiación de cuotas en el delito previsto en el n.º 1.º del art. 499 bis: las dificultades giran, sobre todo, en torno al verbo "imponer", el cual es entendido por un sector como modalidad de acción y de un modo bastante restrictivo. Por otra parte, cabe observar que algunos autores estiman que para la integración del tipo delictivo en comentario es necesaria la presencia de un elemento subjetivo del injusto (ánimo de perjudicar a los trabajadores), lo cual impediría la realización del delito en buen número de ocasiones. Y, aunque no se comparta esta tesis, debe convenirse al menos en que la figura del n.º 1.º del art. 499 bis es de exclusiva comisión dolosa, con lo que su apreciación podría ser puesta en tela de juicio en determinados casos de apropiación de cuotas, ya que —como es natural— el dolo debió abarcar el conocimiento de que las condiciones laborales impuestas perjudican los derechos de los trabajadores; de esta suerte, el injusto puede no ser atribuible a su autor, dado que en tales casos el reproche de culpabilidad se haría depender de un hecho prácticamente futuro, incierto y ajeno a la voluntad del sujeto activo, como es la circunstancia de que el principio de automaticidad de las prestaciones funcione en determinados supuestos de forma deficiente.

(4) En este sentido, cfr.: Bajo Fernández, M., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid 1978, p. 545; Rodríguez Ramos, L., *Apuntes de Derecho penal (Parte especial)*, Madrid 1983-1984, p. 326.

(5) De este modo se pronuncia expresamente J.M.^a Rodríguez Devesa a partir de la 8.^a edición de su *Derecho Penal Español, Parte Especial*, llegando además a manifestar que "la incriminación de estos he-

Así las cosas, expuestas sucintamente las posiciones de la jurisprudencia y de la doctrina científica, conviene ahora deslindar dos planos que deben diferenciarse nítidamente: uno *de lege data* y otro *de lege ferenda*.

Situándonos en el primer plano, entiendo que tiene razón el segundo de los sectores doctrinales, a que acabo de aludir, al calificar de "discutible" la tesis de aplicar el art. 535, y que, en consecuencia, la solución más adecuada es —a mi juicio— la de optar por la atipicidad de la conducta, como así se sostuvo en la S. de 26 de marzo de 1955. Y, en efecto, haciendo abstracción de otras consideraciones que también pudieran traerse a colación, estimo que el aspecto central de la cuestión debe situarse en algo ya apuntado por la mencionada sentencia y repetido por algunos autores (6): el empresario no ha *recibido* el dinero de sus obreros.

Ciertamente, éste ha sido uno de los puntos criticados por los recurrentes ante el Tribunal Supremo, solicitando, en su virtud, la casación por infracción de

chos supone infringir el principio de intervención mínima y un uso de la analogía prohibida". Esta tesis es preconizada por Rodríguez Devesa al estudiar el delito de apropiación indebida, manteniéndola en los mismos términos en la 9ª y última edición de su Tratado de Parte Especial, p. 386. Entiendo que esta opinión de Rodríguez Devesa invalida la defendida al analizar el art. 499 bis (vid. p. 336 y nota 47), en la cual sostiene no sólo la posibilidad indubitada de apreciar el delito de apropiación indebida, sino también la existencia de un concurso de delitos con el nº 1º del art. 499 bis. Habida cuenta que su posición expresada en página 386, al examinar el delito de apropiación indebida, es posterior y supone un cambio de opinión, considero que Rodríguez Devesa no ha modificado, por involuntaria omisión, la sección dedicada a los delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo. Por esta razón, no incluyo a este autor en la nota 3.

(6) Cfr. explícitamente: Rodríguez Devesa, *op. cit.*, p. 386; Rodríguez Ramos, *Apuntes*, cit., p. 326.

ley; y, sistemáticamente, sin embargo, los recursos han sido rechazados. Ahora bien, el razonamiento del alto Tribunal para desestimar dichos recursos no es convincente; y no lo es porque —en mi opinión— los considerandos de las sentencias incurren en una confusión. En efecto, argumentar que desde el momento en que el empresario paga los salarios de los obreros se produce un desplazamiento patrimonial de su importe, que se desintegra del empresarial para insertarse en el de los respectivos obreros, de tal suerte que la retención de la cuota social queda en su poder, no como propietario, sino en calidad de mero depositario, no resulta suficiente para cumplir el tipo de la apropiación indebida. En esta línea de pensamiento, es fácil comprobar cómo todas las sentencias condenatorias se empeñan en evidenciar que hay una especie de “intervención del título de poseer”, en cuya virtud la posesión emanada del dominio que tenía primitivamente el empresario se transmuta en posesión derivada del mandato o del depósito.

Pues bien, frente a tales afirmaciones hay que oponer que el razonamiento de la jurisprudencia soslaya hábilmente el problema fundamental de la aplicación del art. 535 del C.p. No hay nada que objetar a la idea de que el empresario, originariamente poseedor de una cantidad de dinero como propietario de la misma, se convierta en depositario o mandatario de ella con obligación de entregarla a la Tesorería general de la Seguridad Social; pero lo que resulta difícil de compartir es la idea de que el empresario ha “recibido” el dinero, que es lo que precisamente habría que empezar por demostrar y que, sin embargo, el Tribunal Supremo no demuestra. Pese a todo, algún autor ha pretendido efectuar semejante demostración, arguyendo sutilmente que en el caso que nos ocupa “se produce jurídicamente una ‘recepción’ de las cantida-

des que integran la retención, aunque en la práctica y por razones de economía de tiempo y contabilidad no se entrega al trabajador materialmente la totalidad del salario y éste devuelve la parte correspondiente a su cuota a la Seguridad Social" (7). Mas, tal argumentación tampoco es convincente y resulta, cuando menos, cuestionable.

Para entenderlo así, hay que recurrir a las reglas de interpretación de las normas penales y a las exigencias garantistas dimanantes del principio de legalidad. El intérprete del precepto penal en comentario en modo alguno puede desconocer que el legislador español, al describir el injusto de la apropiación indebida, ha empleado el verbo "recibir" y, en consecuencia, el escrupuloso cumplimiento del principio de legalidad obliga a exigir que, para que se integre el delito del art. 535, el sujeto activo haya *recibido la cosa mueble* por título que produzca obligación de entregarla o devolverla. Pues bien, según el Diccionario de la Real Academia, "recibir" (en las acepciones que aquí interesan) significa "tomar uno lo que le dan o le envían" o "hacerse cargo uno de lo que le dan o le envían". Desde la perspectiva gramatical, por consiguiente, "recibir" es un verbo semánticamente recíproco de otros verbos, o sea, el "recibir" necesita un "dar" o un "enviar". Y, en el art. 535 del C.p., lo que se *da* o *envía* tiene que ser —por imperativo legal— la *cosa mueble*, la cual, a su vez, debe ser *recibida* por el sujeto activo del delito; sin embargo, en el caso que nos ocupa no puede sostenerse —so pena de violentar el significado gramatical de las palabras— que los obreros *dan* o *envían* una cosa mueble (el dinero) al empresario y que, por su parte, éste la *recibe*,

(7) Rivera Hernández, *La protección penal*, cit., p. 27.

por la sencilla razón de que el dinero nunca ha salido del patrimonio del empresario.

Frente a lo que antecede, no se puede alegar que “jurídicamente” se ha producido una “recepción”, porque —para decirlo claramente— si no hay una entrega o un envío materiales previos, nunca puede hablarse de recepción, y si, pese a ello, se hace, entonces se le está otorgando el vocablo “recibir” un sentido que traspasa los posibles significados gramaticales, se está efectuando en definitiva una interpretación que rebasa el “tenor literal posible” (8) de la palabra en cuestión. A la postre, a mi entender, si se invoca que jurídicamente hay una recepción es porque, de forma simultánea, se está manejando un sentido “análogo” de tal recepción, que debe ser repudiado por ser “*in malam partem*”. En cualquier caso, si no se está de acuerdo con ello, debería convenirse al menos en que la exégesis del art. 535 en los supuestos que nos ocupan llevada a cabo por la jurisprudencia debe calificarse de manifiestamente extensiva; si, además, tal interpretación es en perjuicio del reo y si el sentido del texto legal resulta, cuando menos, dudoso, el Tribunal ha de invocar el principio “*in dubio pro reo*” en su significación material, o sea, “*in dubio pro libertate*” (9).

A mayor abundamiento, hay que tener en cuenta otras consideraciones de interés en lo que atañe a este punto: el art. 535 contiene un tipo que especifica una serie de actividades concretas que *dotan de sentido* a

(8) Cuando se traspasa el límite fijado por el sentido o el tenor literal posible, ya se ha entrado en el terreno de la analogía. En este sentido, vid. p. ej.: Cobo del Rosal, M. y Vives Antón, T.S., *Derecho penal. Parte general*, Valencia 1984, p. 147; Mir Puig, S., *Derecho penal. Parte general*, Barcelona 1984, p. 71.

(9) Vid. por todos: Cobo/Vives, *op. cit.*, p. 108.

la figura de la apropiación indebida, y en ellas se incluye la actividad de "haber recibido". En otras palabras, el verbo del cual depende la resolución del problema planteado, aparte de especificar una actividad concreta, aparece configurado como uno de los elementos nucleares de este delito. Que esto es así ha sido reconocido precisamente por el propio Tribunal Supremo, cuya jurisprudencia —en oposición a lo sustentado por la doctrina científica tradicionalmente dominante— ha venido reconociendo que la diferencia entre los delitos de hurto y apropiación indebida debe establecerse en atención al modo objetivo de perpetración y no sobre la base de la existencia o inexistencia de un título posesorio previo por parte del que se apodera de la cosa. Criterio delimitativo señalado, por ejemplo, en la Sentencia de 25 de junio de 1974, la cual sitúa claramente la distinción entre el hurto con abuso de confianza y la apropiación indebida "en los verbos que son núcleo del tipo de uno y otro delito: tomar, en el hurto; recibir, en la apropiación indebida"; posición jurisprudencial expuesta en reiteradas sentencias (Vid., p. ej., la más reciente Sentencia de 9 de julio de 1982, en la que se efectúa la diferenciación entre ambos delitos en términos idénticos, y, partiendo de semejante premisa, se castiga a un servidor de la posesión por delito de apropiación indebida y no por delito de hurto con abuso de confianza). Creo que efectivamente tiene razón la moderna jurisprudencia al fijar la distinción sobre la base de la dinámica comisiva, que es diversa en ambos supuestos, aunque el razonamiento que se utilice sea un tanto contradictorio; contradictorio porque, con todo, el Tribunal Supremo sigue afirmando en numerosas sentencias que el vocablo "título", empleado en el art. 535 del C.p., debe ser entendido como título traslativo de la posesión. Afirmación peligrosa ya que,

justamente, de esta manera la jurisprudencia viene a corroborar el principal argumento esgrimido por la doctrina dominante para diferenciar los delitos de hurto y apropiación indebida: existencia o inexistencia de un título posesorio. Acontece, sin embargo, que —como ha demostrado, a mi entender, convincentemente Vives— la exigencia de que el título sea un título traslativo de la posesión no sólo no se halla contenida en el art. 535, sino que está en manifiesta contradicción con el texto legal, habida cuenta que, sin entrar aquí en mayores consideraciones, lo que se exige en el art. 535 no es que se haya recibido en virtud de título la posesión de la cosa, sino la cosa misma, declarándose expresamente que “cualquier” título basta para integrar el presupuesto, con tal de que produzca obligación de entregar o devolver la cosa (10).

De las reflexiones que se acaban de efectuar interesa, pues, retener a efectos argumentativos varias cuestiones. En primer término, hay que compartir la reciente posición jurisprudencial, que llega a la conclusión de situar en la dinámica comisiva la línea diferencial entre los delitos de hurto y apropiación indebida. En segundo lugar, debe reconocerse, empero, que si se quiere ser consecuente con este punto de partida, la exigencia de que exista un título posesorio previo por parte del que se apodera de la cosa no es lo que, cabalmente, caracteriza al delito de apropiación indebida y, en consecuencia, no resulta un criterio válido para distinguir este delito del hurto. En tercer lugar, hay que colegir, en definitiva, que lo que verdadera-

(10) Vid. Vives Antón, T.S., *El contenido sustancial del delito de robo y hurto de uso de vehículos de motor*, en “*Delitos contra la seguridad del tráfico y su prevención*” (presentación de M. Cobo del Rosal), Valencia 1975, pp. 407 y ss.

mente delimita el injusto del art. 535 del C.p. es (recuérdese, como reconoce el propio Tribunal Supremo) el verbo rector del tipo: "haber recibido".

Que todas estas consideraciones no son ociosas lo demuestra el hecho de que la jurisprudencia del alto Tribunal, a la hora de examinar la conducta del empresario que retiene las cuotas obreras a sus trabajadores y no las ingresa en la Tesorería general de la Seguridad Social, se empeña en poner de manifiesto que el empresario comete el delito del art. 535 porque no posee tales cuotas "a título de dueño, sino en otro muy distinto, oscilante entre el mandato y el depósito, que obliga a ingresar su totalidad en las arcas de la Seguridad Social" (Vid., p. ej., S. de 7 de julio de 1984). Nuestro Tribunal Supremo, por tanto, utiliza como argumento central para apreciar la figura de la apropiación indebida la existencia de un título posesorio, declarando reiterada y unánimemente que "la retención por título de mandato o depósito y subsiguiente apoderamiento agotan por completo el tipo" (Vid. p. ej., S. de 21 de octubre de 1983). Evidentemente, las afirmaciones llevadas a cabo por el Tribunal Supremo son certeras en lo que atañe a la presencia de un título posesorio en el empresario, pero no lo son en lo que se refiere a la suficiencia de éste para integrar el tipo delictivo. Es más, tal razonamiento viene a contradecir la propia jurisprudencia de la sala 2ª en lo que concierne a la doctrina creada en torno a las diferencias entre los delitos de hurto y apropiación indebida: el abordar el tema de la apropiación de las cuotas obreras, el Tribunal Supremo se olvida del verbo "recibir", pese a que —como ya indiqué— en repetidas ocasiones lo califique, acertadamente, de "verbo núcleo del tipo"; por el contrario, centra toda su atención en un aspecto (la existencia del título posesorio), que —aparte de con-

tradecir su propia doctrina— a mi entender es irrelevante.

Por lo demás, el llevar a sus últimas consecuencias la sutil argumentación del Tribunal Supremo y de un sector doctrinal permite poner de relieve más nítidamente, si cabe, el razonamiento analógico en el que en realidad descansa la estimación del delito de apropiación indebida. Me refiero al supuesto en el que el empresario alega que ya en el momento de practicar la retención de las cuotas de sus trabajadores carecía de medios de pago para hacerlas efectivas en la Tesorería general de la Seguridad Social. Como ya apunté, la jurisprudencia considera que en estos casos no cabe negar la aplicación del art. 535. No obstante, por lo que alcanzo a ver, la doctrina científica es unánime al afirmar que en las hipótesis de real carencia de medios del empresario no es posible admitir el delito de apropiación indebida (11), posición sustentada incluso por autores que, sin embargo, se muestran partidarios de aceptar claramente la existencia de esta figura delictiva en los supuestos generales (12).

De todas formas, si se comparten las premisas sentadas por nuestro Tribunal Supremo, parece difícil denegar la aplicación del art. 535 porque los elementos que configuran estos comportamientos son los mismos que existen en las hipótesis generales: el empresario retiene el dinero correspondiente a la cuota de sus obreros, por lo que pasa a ser poseedor del mismo a título de depósito o mandato, y, al no ingresar la cantidad legalmente debida en la Tesorería

(11) Vid. por todos Bajo Fernández, *Derecho penal económico*, cit., p. 547. El hecho de que en determinados supuestos sea posible recurrir a otras figuras delictivas (v. gr. alzamiento de bienes o quiebra) no afecta al razonamiento que se efectúa en el texto.

(12) Así lo entiendo Morillas Cueva, *El problema*, cit., p. 176.

de la Seguridad Social, transmuta esa posesión originaria lícita en una propiedad ilícita con evidente perjuicio (o, al menos, con el "mismo" perjuicio que se ocasiona en las hipótesis generales) para los trabajadores y para la Seguridad Social. Los autores que rechazan la estimación del art. 535 en tales conductas argumentan que el empresario no puede apropiarse o distraer lo que no existe, ni puede obrar en tal caso con ánimo de lucro igualmente inexistente; mas, a mi juicio, con semejante argumentación se incurre en un equívoco que conviene deshacer. El "apropiarse" y el "distraer", verbos usados en el art. 535, son modalidades específicas de acción y no el resultado del delito; por consiguiente, cuando el empresario, finalizado el plazo marcado por la Ley para ingresar las cuotas en las arcas de la Seguridad Social, no hace efectivo el pago correspondiente, automáticamente "se apropia de" o "distrae" una cosa mueble ajena. Por otra parte, tampoco se puede invocar que no concurre ánimo de lucro, pues, desde una perspectiva lógica, no resulta correcto rechazar la presencia de un elemento subjetivo sobre la base de la pretendida inexistencia de un elemento objetivo del tipo: no es posible establecer una especie de relación de causalidad entre ambos elementos. En puridad de principios lo que debe tomarse en consideración es el hecho de que el empresario retiene dinero con obligación de entrega y que, pese a ello, incumpliendo dicha obligación, no lo ingresa en los términos legalmente prevenidos. Pues bien, conceptualmente, si el empresario no efectúa el pago de un dinero que debía ingresar, no cabe duda alguna de que su patrimonio se ve acrecido injustamente (no satisfizo una deuda que tenía que satisfacer), o sea, enriquecido y, en consecuencia, su comportamiento le proporciona un lucro. Ahora bien, que este comportamiento *objetivo* vaya regido

por un especial "*animus*" es algo que no puede vincularse al mero hecho de que el empresario sea, o no, insolvente: existirán supuestos en los que el empresario insolvente realice la conducta *objetiva* descrita con ánimo de lucrarse y puede haber supuestos en los que no obre con tal ánimo; así como también un empresario solvente puede actuar, o no, con ánimo de lucro.

Con las aclaraciones expuestas no intento demostrar que el Tribunal Supremo tenga razón al condenar en los casos de referencia por delito de apropiación indebida, ni tan siquiera que los razonamientos utilizados en las Ss. de 9 de diciembre de 1976, 17 de febrero de 1977 o 22 de enero de 1979 sean adecuados; simplemente pretendo llamar la atención sobre la idea de que si se está de acuerdo con la jurisprudencia en lo que atañe a la interpretación analógica del verbo "recibir", en la inteligencia de que existe jurídicamente una "recepción", no puede argüirse posteriormente, con rigor, que, en los casos en los que el empresario carece totalmente de medios de pago, éste no puede apropiarse de lo que no existe. En un plano puramente lógico, allí donde hay jurídicamente una recepción, puede posteriormente existir al menos también "jurídicamente" una apropiación. Es más, como se acaba de afirmar, no creo que en este segundo supuesto haya una simple apropiación "jurídica" (si se prefiere, "figurada"), sino una "auténtica" apropiación.

Mas, sea como fuere, lo cierto es que en la hipótesis de absoluta insolvencia del empresario la calificación de apropiación indebida parece que resulta todavía más forzada y chocante que en los —normales— casos de solvencia. En realidad, sin embargo, el supuesto es el mismo; lo que ocurre es que su enunciación permite recordar con claridad algo muy

importante y que patentiza la debilidad de la sutil reflexión del Tribunal Supremo, a saber, que las cuotas obreras no son *entregadas* al empresario por los trabajadores, sino que su importe estuvo siempre en manos del empresario, o, dicho de otra forma, que el empresario nunca *recibió* nada de los trabajadores y, por ende, las cuotas obreras que deben ingresarse en la Tesorería de la Seguridad Social salen siempre del propio activo de la empresa. A la postre, creo que sólo partiendo de esta premisa puede desestimarse el delito de apropiación indebida no sólo en los supuestos generales, sino también en las particulares hipótesis de total carencia de medios de pago por parte del empresario; únicamente así puede cobrar sentido la paradójica e irreflexiva contestación del Tribunal Supremo a los recursos planteados en las Sentencias anteriormente citadas, con la salvedad de que el razonamiento debe invertirse totalmente para admitir los mencionados recursos: desde la óptica naturalística y, a fin de cuentas, desde el más escrupuloso respeto al principio de legalidad, el empresario insolvente no podía *tener* el dinero “jurídicamente” descontado por la sencilla razón de que no lo había *recibido*; y —ahora creo que la conclusión es válida—, por consiguiente, el empresario no puede *apropiarse* indebidamente de un dinero que nunca ha *recibido*.

Examinada hasta aquí la cuestión con un enfoque de Derecho positivo, vamos a situarnos en otro plano (una perspectiva *de lege ferenda*), de acuerdo con el plan anteriormente trazado. En este sentido, se trata de analizar si la solución de la atipicidad de las conductas en comentario —solución, a mi juicio, correcta si nos atenemos al Código penal vigente—, debe considerarse en cualquier caso satisfactoria, o si, por el contrario, resultaría aconsejable modificar la regu-

lación en vigor o, incluso, crear una nueva figura de delito específicamente destinada a sancionar este tipo de comportamientos. Téngase en cuenta a este respecto que, obviamente, una cosa es rechazar la apreciación del delito de apropiación indebida por imperativo del principio de legalidad y otra, muy distinta, estimar que la apropiación de cuotas obreras no deba ser merecedora de castigo penal.

A mi entender, esta acción debería ser considerada como delito. En términos generales, jurisprudencia y doctrina científica (13) coinciden en torno a la idea de que dicha apropiación debe ser sancionada penalmente, dada la importancia de los bienes jurídicos que se lesionan. Es más, la conducta antijurídica que venimos comentando es pluriofensiva: de un lado, existe un evidente perjuicio para la Seguridad Social; de otro, concurre un perjuicio para el trabajador individualmente considerado.

De todos modos, conviene subrayar que —aunque el tema puede ser en algunos puntos opinable—, desde luego, el objeto jurídico que se lesiona directa e inmediatamente no es el interés *individual* del trabajador en concreto, sino un interés público, el patrimonio de la Seguridad Social, bien jurídico de gran relieve comunitario desde el momento en que resulta imprescindible para el logro de un correcto funcionamiento del régimen de la Seguridad Social, lo cual se erige como uno de los objetivos reconocidos por la denominada “Constitución económica” (Cfr. art. 41 de nuestra Constitución). Y, en este sentido, no puede desconocerse la gran trascendencia que posee

(13) De todos modos no hay unanimidad absoluta: así, como ya se ha apuntado, Rodríguez Devesa considera que “la incriminación de estos hechos supone infringir el principio de intervención mínima”. Vid. *supra* nota 5.

este interés público, concretado en los intereses de los trabajadores como "fuerza económica", es decir, como "protagonistas de un determinado desenvolvimiento económico", puesto que, al lado de los empresarios y los consumidores, los trabajadores constituyen una de las partes de mayor relevancia del orden económico (14). Así concebida, la conducta de apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social debería ser sancionada penalmente por vulnerar este interés comunitario y, por consiguiente, la figura delictiva que la contemplase debería ser catalogada como un delito contra el orden socio-económico. Ciertamente, como indiqué anteriormente, es posible hablar de un perjuicio para el trabajador al que el empresario retiene la cuota obrera; pero tal perjuicio debe calificarse necesariamente de "indirecto" —calificativo que utiliza la doctrina (15) y la jurisprudencia (16)— en el sentido de que dimana del hecho de que el trabajador quede transitoriamente en descubierto con la Seguridad Social. Y, a este respecto, conviene no olvidar que, aunque existan defectos de cotización, la entidad gestora de la Seguridad Social atiende directamente al pago de aquellas prestaciones regidas por el llamado principio de *automaticidad absoluta* e incluso al de aquellas prestaciones a las que se aplica el principio de *automaticidad relativa* (17). En definitiva, el perjuicio para el *patrimonio individual* del trabajador (no se olvide, bien jurídico protegido en el vigente art. 535

(14) Bajo Fernández, M., *La Constitución económica española y el Derecho penal*, en *Repercusiones de la Constitución en el Derecho penal (Semana de Derecho penal en memoria del Profesor Julián Pereda, S.J.)*, Bilbao 1983, pp. 179 y s.

(15) Vid. p. ej.: Morillas Cueva, *El problema*, cit., p. 174.

(16) Vid. p. ej.: S.T.S. de 22 de enero de 1979.

(17) Cfr. Alonso Olea, *Instituciones de Seguridad Social*, cit., pp. 301 y s.

del C.p.) provendría de una hipotética, futura e incierta deficiencia en el funcionamiento de los principios de automaticidad; un perjuicio, en suma, que perfectamente puede no concurrir o que puede resultar de dudoso contenido económico, a diferencia de la lesión que se causa a la Seguridad Social, para la cual sí existe efectivamente un perjuicio patrimonial real, actual y determinado. Recuérdese, por último, que es el empresario el responsable de las prestaciones causadas durante el descubierto y, que, consecuentemente, la entidad gestora tiene el derecho de repetir contra el empresario en lo que atañe a las prestaciones anticipadas por ella, así como, por supuesto, el derecho de exigir el pago de las cotizaciones (18).

De lo expuesto, cabe colegir que era acertada la regulación del Proyecto de Ley Orgánica de Código penal de 1980 (PLOCP), al describir con precisión la conducta de apropiación de las cuotas de Seguridad Social correspondientes a la aportación de los trabajadores (art. 359). Este precepto se contenía en el capítulo V ("De los delitos cometidos con ocasión de las relaciones laborales") del título VIII ("De los delitos contra el orden socio-económico"). Como con razón se ha afirmado en nuestra doctrina, incluir este tipo de comportamientos en el marco de la figura delictiva de la apropiación indebida supondría incurrir en el error de privatizar genuinos intereses colectivos o sociales, como los que en este caso se pretende tutelar (19). Ahora bien, lo que ya no resulta tan com-

(18) Vid. Alonso Olea, *ibidem*.

(19) Cfr. Quintero Olivares, G., *Delitos contra intereses generales o derechos sociales*, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense (V Jornadas de Profesores de Derecho penal)*, nº 6 monográfico, Madrid 1983, p. 578; Jové Jané, J. y Morales Prats, F., *La protección penal del trabajo ante el debate legislativo*, Separata de la *Revista Técnico Laboral*, nº 6, octubre-noviembre-diciembre, Barcelona 1980, p. 30.

partible en la regulación del PLOCP es el castigo que se anuda a la conducta que se contempla en el art. 359 (pena de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses), el cual parece bastante benévolo. En esta línea de pensamiento nuestra doctrina ha censurado la excesiva benignidad de estas penas, en comparación con las sanciones que se estatuyen para el delito de apropiación indebida: así, se ha llegado a afirmar que "el orden socioeconómico bajo cuya rúbrica se sitúa este delito (s.c., el del art. 359), sin duda porque puede afectar a una gran masa de trabajadores y, en todo caso, a la Seguridad Social, que se financia con las aportaciones de todos, se convierte una vez más inexplicablemente en motivo de atenuación" (20); y también se ha objetado claramente que el tipo del art. 359 "no es sino una apropiación indebida (en la forma de 'distracción' que se regula en el art. 261), pero inexplicablemente 'beneficiada' con un máximo menor de la pena privativa de libertad" (21).

Como acabo de apuntar, debe compartirse la crítica a la benignidad de las sanciones que se establecían en el PLOCP de 1980. Con todo, es preciso efectuar una serie de matizaciones en lo que atañe a este punto y, con ello, relativizar un poco afirmaciones como las realizadas por los autores que se acaban de citar. En primer término, las penas previstas para el delito de apropiación indebida en el art. 261 (que se remitía a los arts. 256 y 258, en materia de estafa) se imponían únicamente a aquellas defraudaciones

(20) Muñoz Conde, F., *La ideología de los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal*, en *Cuadernos de Política Criminal*, 1982, n° 16, p. 120.

(21) Stampa Braun, J.M.^a y Bacigalupo, E., *La reforma del Derecho penal económico español*, Madrid 1980, p. 14.

que sobrepasaran determinada cantidad o en el supuesto de que su autor fuese reincidente, ya que, de no cumplirse alguno de estos requisitos, la infracción era constitutiva tan sólo de falta. En segundo lugar, es cierto que las sanciones asignadas al delito de apropiación indebida podían elevarse notablemente en determinadas circunstancias, que permitían agravar las penas con que se castigaba el tipo básico; pero, no debe olvidarse que la sanción base del art. 359 estaba compuesta, *además*, de una pena de multa de seis a doce meses y que, asimismo, en el delito de apropiación indebida se preveía un tipo privilegiado —inexistente en el art. 359— al cual se anudaba una pena de escasa entidad. En tercer lugar, interesa tener en cuenta, sobre todo, que al hablar de “beneficio inexplicable” para referirse al delito del art. 359, se está partiendo de la base de que las conductas en comentario encajan en la figura de la apropiación indebida; lógicamente, la valoración de la gravedad de las sanciones tiene que ser distinta si se está de acuerdo con la premisa de que dichas conductas no son incluibles en el delito de apropiación indebida y que, por tanto, los hechos serían atípicos de no existir la norma que se proyectaba en el art. 359 del PLOCP de 1980. Por último, conviene no olvidar tampoco que las penas previstas en este precepto no resultaban —ni mucho menos— extrañas si se cotejaban con las que se imponían a los restantes delitos contra el orden socio-económico; incluso cabría argüir que estas penas eran —materialmente— bastante elevadas si se comparaban con las que se contemplaban en figuras delictivas similares a ella. (Vid. en este sentido, p. ej. arts. 360 y 370, en los que, a pesar de que las sanciones eran iguales o parecidas, éstas entraban únicamente en juego cuando la defraudación fuese superior a dos o tres millones de pesetas).

En síntesis, es posible que los marcos penales que se articulaban para el art. 359 no estuviesen en consonancia con la gravedad del injusto que se describía en este precepto; pero esta falta de sintonía valorativa creo que no debe buscarse tanto en el cotejo efectuado entre dos figuras delictivas que presenten una semejanza estructural más o menos acusada, cuanto en la propia "atenuación" que inspira a todos aquellos delitos que se cobijan en la noción de orden socio-económico. Una atenuación acentuada e incomprensible con respecto al concepto de patrimonio individual, que, pese a todo, no resultó suficiente para poder convertir en Ley el Proyecto de 1980, relegado a mera historia de la codificación penal española sin duda —entre otras causas, claro es, aunque sociológicamente similares— por incurrir en la "imprudencia" de tratar de crear un nuevo título de delitos contra el orden socio-económico.

Desde luego por lo que respecta al tema que estoy tratando, la solución que ofrecía el PLOCP de 1980 con la introducción del art. 359 era incomparablemente mejor —desde todos los puntos de vista— que la situación en la que nos encontramos en el momento presente. Y, asimismo, una solución preferible a la que se perfila en la Propuesta de Anteproyecto del nuevo Código penal (PANCP) de 1983, en la cual no se contiene una norma semejante a la del art. 359 del PLOCP: no se sabe bien si esta omisión obedece al hecho de que los autores de la PANCP aceptaron las enmiendas n^{os} 1591 y 1592, efectuadas por el Grupo de Coalición Democrática al PLOCP de 1980, en las que se proponía la supresión de los arts. 359 y 360 por considerar que estos hechos han sido resueltos jurisprudencialmente a través del delito de apropiación indebida, o si, por el contrario, la omisión se fundamenta en la idea de considerar que con

el (ligeramente reformado en relación al concordante precepto del PLOCP) art. 291 de la PANCP puede sancionarse inequívocamente la apropiación de cuotas obreras. En lo que concierne a la primera presunta causa de omisión, nada tengo que añadir a lo expuesto en páginas precedentes. Por lo que respecta a la segunda, únicamente quisiera agregar dos observaciones: de un lado, que el delito sólo existiría si se hubiese defraudado un mínimo de dos millones de pesetas a la Seguridad Social, imponiéndose a esta conducta una pena de multa (!); y, de otro lado, que el art. 291 alude a la defraudación por elusión del pago de "cotizaciones empresariales" (22).

III

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 8 de septiembre de 1978, determinadas personas tienen la obligación de retener e ingresar en el Tesoro ciertas cantidades. Dicha obligación aparece consagrada fundamentalmente en los arts. 10 y 36 de la citada Ley. En el art. 10 se describe el aspecto sustantivo de la obligación, señalando cuáles son las personas (y en qué supuestos) que están "obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que proceda e ingresar su importe en los casos que reglamentariamente se establezcan". El art. 10 se complementa con el art. 147 del Reglamento del IRPF, que es la norma que reglamentariamente especifica de forma detallada quiénes es-

(22) Entendiendo la causa de la omisión en el segundo de los sentidos a que se alude en el texto, vid. Bacigalupo, E., *Notas sobre la Propuesta de Anteproyecto de Código penal*, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 6 monográfico, cit., p. 73, quien critica también el contenido del art. 291.

tán obligados a retener. Por su parte, el art. 36 establece una presunción, en la que se contempla una dispensa de prueba sobre la realidad de la retención y una denegación de prueba sobre la no realización de la misma.

Nos encontramos, pues, ante un comportamiento que, desde la óptica jurídicopenal, es esencialmente el mismo que se acaba de analizar con respecto a la apropiación de la cuota obrera de los trabajadores por parte del empresario que retiene y, pese a ello, posteriormente no realiza el ingreso pertinente. En efecto, en el marco de la Ley del IRPF la conducta que ahora corresponde examinar es la relativa a aquellas personas que, después de haber retenido determinadas cantidades en concepto de pago a cuenta, omiten dolosamente la declaración de retenciones con objeto de no efectuar el correspondiente ingreso de las cantidades previamente descontadas y, por tanto, con la finalidad de apropiárselas.

Semejante conducta es sancionada administrativamente como infracción tributaria, conforme al art. 39-2 de la Ley del IRPF. En este precepto se afirma que "cuando la falta de ingresos de las cantidades retenidas por los sustitutos sea conocida por la Administración, de oficio o a instancia de personas distintas del sujeto pasivo sustituto, la falta de ingreso será calificada en todo caso como defraudación, y castigada con la sanción máxima aplicable a este tipo de infracciones, con independencia de la responsabilidad penal que en su caso proceda".

No obstante, a pesar de esta última declaración, hay que comenzar diciendo que, a diferencia de la hipótesis atinente a la cuota obrera de la Seguridad Social, nuestro Tribunal Supremo no ha castigado esta clase de comportamientos como delito de apropiación.

ción indebida. Por el contrario, la Administración fiscal ha admitido la posibilidad de aplicar el delito del art. 535 del C.p. (23) y, asimismo, la doctrina tributarista ha preconizado la calificación de delito de apropiación indebida, incluso con trabajos específicamente dedicados a este tema (24). Por su parte, en fin, la doctrina penalista únicamente se ha ocupado de esta cuestión —aun sin referencia concreta a un impuesto determinado— de forma marginal: al estudiar el delito fiscal se ha planteado la posibilidad de que, en los casos que aquí interesan se acuda a un concurso de delitos entre los preceptos de los arts. 349 y 535 del C.p. Pues bien, de manera incidental —repito— la doctrina dominante se ha pronunciado a favor de la existencia del delito de apropiación indebida (25). Tan sólo yo mismo puse en tela de juicio la viabilidad de esta calificación, aunque, bien es cierto, con argumentos distintos a los expuestos en páginas anteriores. Distintos porque el razonamiento sobre el que se basaba la solución desesti-

(23) Cfr. Palao Taboada, C., *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, de J.J. Ferreiro Lapatza, J. Martín Queralt, J. Lasarte Alvarez y C. Palao Taboada, Madrid 1983 (art. 39), pp. 581 y s. y nota 9. Cita este autor la Instrucción nº 1 de la antigua Dirección General de Inspección Tributaria de 26 de enero de 1976, apartado d), y las Instrucciones nº 2/80, de 15 de octubre de la Inspección Central, apartado 7.

(24) Vid. a este respecto: López Villegas, P., *Las retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el delito de apropiación indebida*, en *Crónica Tributaria*, nº 35, 1980, pp. 107 y ss.; Villanueva Segura, S., *El delito de apropiación indebida de cuotas impositivas retenidas o repercutidas*, en *Hacienda Pública Española*, nº 63, 1980, pp. 209 y ss.

(25) Así: Bajo Fernández, *Derecho penal económico*, cit., p. 580; Quintero Olivares, G., *El nuevo delito fiscal*, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 137, 1978, p. 1326; Serrano Gómez, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, Madrid 1977, p. 206; Noreña Salto, J.R., *El delito fiscal*, (tesis doctoral), Madrid 1983, pp. 251 y s.

matoria del delito de apropiación indebida se llevaba a cabo privativamente a partir de reflexiones jurídico-tributarias (26). En otras palabras, el rechazo del delito mencionado en la retención de impuestos no prejulgaba el tratamiento de la conducta de apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social puesto que semejante rechazo no encontraba su fundamento en la interpretación del verbo núcleo del tipo ("haber recibido"), sino en consideraciones extraídas de la legislación y dogmática tributarias. Evidentemente, estas últimas consideraciones —efectuadas en términos genéricos— pueden reproducirse aquí en lo que concierne al IRPF; es más, considero que, incluso, en este impuesto la Ley es muy clara a efectos de demostrar la atipicidad de la conducta.

De todos modos, estos argumentos simplemente vendrán a reforzar más la conclusión general a la que se ha llegado en el epígrafe II con relación a la exégesis del verbo nuclear del delito de apropiación indebida. En efecto, resulta obvio que, desde esta perspectiva, todo lo que se ha afirmado respecto del verbo "haber recibido" es perfectamente trasladable a la hipótesis de retención de dinero en concepto de pago a cuenta por el IRPF; por consiguiente, también aquí debe denegarse la estimación del delito.

Aclarado este extremo, veamos cuáles son entonces esas "peculiaridades" que permiten confirmar definitivamente el rechazo del art. 535 del C.p. e incluso considerar que, si nos atenemos a la legislación vigente, tal solución es correcta desde un punto de vista de justicia material. Pues bien, la diferencia que cabe observar en este supuesto reside en el hecho de que aquí el bien jurídico es único y, por

(26) Vid. Martínez Pérez, C., *El delito fiscal*, Madrid 1982, pp. 370 y s.

tanto, el sujeto pasivo de la infracción también es único. En la hipótesis de la apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social puede defenderse que, al lado del perjuicio que se causa a esta institución, existe otra clase de perjuicio para las personas de los trabajadores individualmente considerados, aunque se trate ciertamente de un perjuicio indirecto o mediato. Sin embargo, en la retención de cuotas por el IRPF sólo resulta perjudicada la Hacienda pública, la cual viene a ser así el único sujeto pasivo de la infracción, y su patrimonio el único objeto jurídico que se lesiona, puesto que no puede entenderse en este caso que el “retenido” o “contribuyente-sustituido” sufra alguna clase de perjuicio patrimonial, o de otra índole, aunque sólo fuese de forma indirecta.

Empleo disyuntivamente los términos “retenido” o “contribuyente-sustituido” para dejar constancia de la polémica que en la actualidad se ha entablado en la doctrina tributarista acerca de la naturaleza jurídica de la institución que se contempla en los arts. 10 y 36 de la vigente Ley del IRPF. Para un sector doctrinal la obligación que se describe en estos preceptos constituye un supuesto de “sustitución tributaria” y, en consecuencia, las relaciones que se establecen entre el “sustituto”, el “sustituido-contribuyente” y la Hacienda pública son las características y típicas de esta figura, tal y como aparece configurada en los arts. 32 de la Ley General Tributaria y 9 del Reglamento General de Recaudación (27). Por el contrario, otro sector —mayoritario— rechaza que la retención regulada en los preceptos

(27) Vid. en este sentido: Ferreiro Lapatza, *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, cit., (art. 10), pp. 90 y ss.

citados se adecúe a la institución de la sustitución tributaria y niega, consecuentemente, al "retenedor" la condición de sustituto del contribuyente (28).

Sea como fuere, califíquese al sujeto de la obligación de los arts. 10 y 36 de la Ley del IRPF como "retenedor" o como auténtico "sustituto", lo cierto es que si éste incumple su obligación de ingresar las cantidades descontadas en las arcas del Erario, ningún perjuicio patrimonial se produce para el sustituido o retenido, ya que únicamente es el retenedor el que incurre en responsabilidad ante la Hacienda pública y, por ello, se le sanciona administrativamente —como dije— conforme al art. 39-2 de la Ley del IRPF (precepto que, por cierto, utiliza la expresión de "sujeto pasivo sustituto"). En consecuencia, si sólo resulta perjudicada la Hacienda pública, solamente existe un bien jurídico protegido con un único titular.

Evidentemente, no es mi intención terciar en la polémica planteada en la dogmática tributaria; no obstante, a efectos expositivos vamos a aceptar como hipótesis que la obligación de referencia es un supuesto de sustitución tributaria. Esta aceptación posee la ventaja inherente a manejar una institución de contornos perfectamente dibujados en la legislación y doctrina tributarias; cosa que no ocurre si se rechaza, porque quienes lo hacen no se ponen de acuerdo en torno a cómo calificar entonces esa *obligación de retener*. Por otra parte, con independencia del juicio crítico que merezca la tesis de concebir di-

(28) Vid. por todos: Pérez de Ayala, J.L. y González, E., *Curso de Derecho tributario*, tomo I, 3^a ed., Madrid 1983, pp. 231 y s.; Palao Tuboada, *Comentarios a la Ley*, cit., (art. 36), pp. 535 y s. Por esta razón, en el texto no se pretende utilizar la terminología en ese sentido técnico jurídico-tributario. En cualquier caso, tampoco hay inconveniente en el empleo del término "sustituto", porque la propia Ley del IRPF usa este vocablo expresamente.

cha obligación como una auténtica sustitución (a mi juicio, es perfectamente defendible), no se puede desconocer (el Juez penal tampoco) que la misma es sustentada por un autorizado sector doctrinal y que, por tanto, la naturaleza jurídica de esta institución es un tema que no está suficientemente esclarecido y que resulta, cuando menos, opinable. Pues bien, si se admite la hipótesis apuntada, creo que se puede demostrar con nitidez y sencillez que la conducta del sustituto no puede ser constitutiva del delito de apropiación indebida. En efecto, siguiendo el esquema de la sustitución tributaria, hay que tener en cuenta que la realización del presupuesto de hecho de la sustitución determina la extensión de la obligación tributaria al sustituto y que, por consiguiente, éste ha de cumplir la obligación tributaria en lugar del contribuyente sustituido. En otras palabras, por ministerio de Ley el sustituto debe pagar *como propia* la obligación nacida a cargo del contribuyente sustituido. Y, en este sentido, no hay que olvidar que desde el momento en que el sustituto practica la retención —aun sin efectuar el ingreso— desaparece la obligación del contribuyente sustituido, el cual queda al margen del círculo de obligados al pago frente a la Hacienda pública; en definitiva, de esta suerte subsiste únicamente la obligación del sustituto, el cual viene a ocupar entonces “todo el lugar que antes compartía con el contribuyente sustituido” (29).

Así las cosas, en lo que atañe en concreto al IRPF, cabe observar una particularización del mismo esquema: el retenedor viene a sustituir a los perceptores de ingresos en el pago de una obligación accesoria de

(29) Ferreiro Lapatza, J.I., *Curso de Derecho Financiero Español*, 6ª ed., Madrid 1983, p. 454.

una obligación tributaria principal, colocándose en lugar del contribuyente —con respecto a las cantidades retenidas— en el momento del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Por tanto, si el retenedor no efectuó el ingreso correspondiente, a pesar de que previamente había descontado las cantidades legalmente prefijadas, la Administración no puede reclamar el pago al contribuyente, sino a la persona que se ha colocado en su lugar, por la sencilla razón de que la obligación del contribuyente ha desaparecido (30).

De todo lo que se acaba de apuntar cabe inferir varias conclusiones. En primer término, la integración del tipo del art. 535 del C.p. resulta aquí mucho más artificiosa y forzada —si cabe— que en el supuesto anterior: no puede sostenerse, ni siquiera en sentido “figurado” o “jurídico”, que el retenedor *ha recibido* una cosa mueble a título de *depositario*, puesto que él es el auténtico sujeto pasivo de la obligación tributaria. En segundo lugar, se verifica asimismo la hipótesis de que no existe perjuicio patrimonial alguno para el contribuyente sustituido. En tercer lugar, se confirma también la idea de que la conducta del sustituto sólo lesiona intereses jurídicos supraindividuales (el patrimonio del Estado). En definitiva, el injusto del comportamiento del retenedor se agota en la infracción del deber de contribuir; un injusto que, consecuentemente, es idéntico al que se describe en el art. 349 del C.p. (delito fiscal).

Por lo demás, de esta última afirmación se deduce que la solución de rechazar el delito de apropiación indebida resulta correcta —como anticipé— desde un punto de vista de justicia material con arreglo a la

(30) Cfr. Ferreiro Lapatza, *Comentarios a la Ley*, cit., (art. 10), pp. 94 y s.

legislación penal actualmente en vigor. De optar por la aplicación del art. 535 del C.p., se llegaría a la insatisfactoria consecuencia de que, en muchos casos, una conducta de defraudación fiscal tuviese que ser castigada más severamente sin razón valorativa que lo justificase; y la insatisfacción es mucho mayor si se repara en el hecho de que, habida cuenta del límite mínimo necesario para la existencia del delito fiscal, en buen número de ocasiones la defraudación a la Hacienda pública por parte del sustituto o retenedor sería constitutiva de un delito mientras que esa misma defraudación llevada a cabo por el contribuyente permanecería impune. Por esta razón resulta coherente que —cuestiones técnicas aparte— nuestro Tribunal Supremo no haya sancionado nunca penalmente el comportamiento del sustituto que, después de haber retenido las cuotas impositivas legalmente previstas, no las ingresa en el Tesoro público: si los Tribunales prácticamente no han castigado la defraudación tributaria en general —incluso existiendo preceptos especialmente destinados a este fin—, es lógico que no hayan castigado un supuesto específico de defraudación impositiva, aplicando una norma que no fue creada para reprimir acciones de esta naturaleza.

Por último, repárese en que, lógicamente, la conducta del retenedor no permanecerá siempre en la órbita de la ilicitud administrativa, ya que se trata de una acción genuinamente constitutiva de delito fiscal. Por ello, el art. 349 del C.p. entrará siempre en juego. Ante esta observación puede objetarse que, entonces, semejante comportamiento solamente merecería la calificación de delito en supuestos bastante restringidos. No obstante, frente a dicha objeción hay que oponer, a su vez, que la misma encuentra su fundamento en una deficiente configuración legal del art. 349, y que, por consiguiente, la solución

a este problema residiría nuevamente en la reforma legislativa (31); téngase presente, asimismo, que no se trata de un problema privativo del comportamiento antijurídico del retenedor tributario, sino de la defraudación fiscal en general. En este sentido, no hay inconveniente en reconocer que esta clase de infracciones debiera ser reprimida con mayor severidad y que, por ende, resulta plausible una modificación legal que conduzca a ese objetivo: como ha reiterado nuestra doctrina, el orden socio-económico se halla necesitado de una mayor protección por parte del Derecho penal, no sólo en lo que se refiere a la creación de nuevas tipicidades en nuestro texto punitivo, sino también en lo concerniente a la remodelación y agravación de sanciones de las figuras delictivas ya existentes. Y, en esta línea de pensamiento, quizá fuese aconsejable *de lege ferenda* (sobre la base de la regulación ofrecida por el PLOCP de 1980, que me parece la más acertada, en principio, con relación al tema que nos ocupa) equiparar más el marco penal del delito fiscal al marco del delito referente a la apropiación de las cuotas obreras de la Seguridad Social (32). De todas formas, semejante tarea de equi-

(31) No obstante, es preciso reconocer que la reciente Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, ha otorgado nueva redacción a la figura del delito fiscal (ahora en el art. 349 del C.p.), subsanando los defectos de mayor entidad que poseía el antiguo art. 319. Pese a todo, subsiste un límite de 5 millones de pesetas —barrera que separa el delito de la simple infracción administrativa— que resulta en mi opinión bastante elevado.

(32) Obsérvese que la propuesta que se efectúa en el texto parte de la base de que inmediatamente debiera tipificarse específicamente la conducta de apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social, ya que, obviamente, si las consideraciones que se han llevado a cabo a lo largo de este trabajo son certeras, mal se puede equiparar el marco penal del delito fiscal al marco de un delito inexistente.

paración debe ser meditada cuidadosamente, porque, aunque el tema sea opinable, entre ambas figuras delictivas existen diferencias valorativas (si se admite que el injusto de la segunda de ellas no se agota exclusivamente en la lesión del patrimonio de la Seguridad Social) y también divergencias dimanantes de consideraciones político-criminales (si se comparte la idea de que las exigencias previas de un Estado de Derecho para la implantación de un delito fiscal son, en cambio, mayores que las requeridas para sancionar penalmente la apropiación de las cuotas obreras o que, al menos, y dicho en otras palabras, la “recta conciencia laboral” es superior a la “recta conciencia fiscal”).