

ANÁLISIS MULTIDISCIPLINAR DE LA DELINCUENCIA SOCIOECONÓMICA

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Alumno:

Minia Rubio Blanco

Tutor (V.B°):

Pilar Álvarez Barbeito

ÍNDICE

- I. Antecedentes de hecho
- II. Infracción tributaria y delito contra la Hacienda Pública
- III. Amnistía fiscal y recurso de inconstitucionalidad
- IV. Blanqueo de capitales y secreto profesional
- V. Paraísos fiscales
- VI. Delito de aborto
- VII. Responsabilidad de las personas físicas y jurídicas
- VIII. Análisis mercantil
- IX. Conexidad de delitos y procedimiento a seguir
- X. Medidas cautelares
- XI. Conclusiones finales
- XII. Bibliografía

ABREVIATURAS

CE	Constitución española
CP	Código Penal
LEC	Ley de enjuiciamiento civil
LECrim	Ley de enjuiciamiento criminal
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LSC	Ley de sociedades de capital (RD Legislativo 1/2010, de 2 de julio)
RD	Real Decreto
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional

I. ANTECEDENTES DE HECHO

El caso que nos ocupa versa sobre una sociedad mercantil compuesta por tres socios y una administradora única que tiene por objeto la prestación de servicios médicos en el ámbito de la Unión Europea. Esta empresa cuenta con tres establecimientos, los cuales se encuentran en La Coruña, Madrid y Lisboa y dispone de un responsable médico para cada una de las clínicas.

La sociedad en cuestión ha prestado una serie de servicios por los que ha cobrado unos honorarios que no ha declarado y, por otra parte, ha elaborado una serie de facturas por servicios médicos inexistentes. Por lo que se refiere a los ingresos no declarados a la Hacienda Pública, estas cantidades se encuentran depositadas en una cuenta bancaria en Gibraltar, de la cual tienen conocimiento los socios, la administradora y los responsables médicos. El sistema de evasión de capitales se llevaba a cabo mediante el envío de las cantidades no declaradas a Coruña, donde la administradora, junto con los socios, asesorados por un despacho de abogados acordaban enviar este dinero a la cuenta de Gibraltar. De hecho, esta idea fue sugerida por uno de los letrados.

Además, desde enero de 2010, en la clínica de Lisboa su actividad se centró en la práctica de abortos ilegales. En un principio, esta actividad solamente era conocida por el responsable médico y los miembros del personal de la clínica de Lisboa. En septiembre de 2010, la administradora de la sociedad tuvo conocimiento de las actividades abortivas y así se lo comunicó a los socios. Mientras que los señores Pérez y Suárez se mostraron reticentes, el señor Martínez pidió asesoramiento al letrado Castro, el cual le informó de las dificultades de investigar dicha situación ilícita. El señor Pérez expresó nuevamente su negativa y, tras una negociación, se acordó informalmente que él no recibiría su parte de los beneficios de la clínica de Lisboa, a cambio de no denunciar las prácticas ilegales que en dicha clínica se llevaban a cabo.

En atención a los hechos expuestos, procede analizar qué conductas son constitutivas de infracción o delito. Asimismo, es importante profundizar en la participación tanto de las personas físicas como de la propia sociedad en los hechos, con el fin de determinar la responsabilidad de cada una de ellas. También se debe plantear la posibilidad de exoneración de responsabilidad penal mediante el acogimiento a la amnistía fiscal prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012. Finalmente, interesa realizar un estudio conjunto de las actividades constitutivas de delito y, de esta manera, determinar la relación entre las mismas y el procedimiento a seguir.

II. INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

A lo largo de varios años, la sociedad Servicios Médicos ha llevado a cabo una serie de servicios que no ha declarado ante la Agencia Tributaria. Si acudimos al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, observamos que la obtención de renta constituye el hecho imponible del Impuesto de Sociedades. Asimismo, debemos tener en cuenta que entre los sujetos pasivos del impuesto, se encuentran las personas jurídicas con residencia en el territorio español. Puesto que la sociedad en cuestión reúne los requisitos para estar gravada por dicho impuesto, tiene la obligación de declarar las cantidades recibidas en concepto de los servicios prestados, de manera que éstas sean gravadas por el tributo.

Puesto que la no declaración de estos ingresos puede ser constitutiva de infracción tributaria o delito contra la Hacienda Pública, procedemos a diferenciar ambas figuras con el fin de determinar en cuál de ellas debemos encuadrar esta conducta.

El artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) afirma que *“constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.”* Además, el artículo 67 LGT establece que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. Es necesario, por tanto, acudir al Real Decreto 4/2004, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004, para conocer el plazo de declaración de este impuesto. Según el artículo 136, éste finaliza a los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. En cuanto al período impositivo de este impuesto, el artículo 26 establece que coincidirá con el ejercicio económico de la entidad y no excederá de 12 meses.

Puesto que no nos han proporcionado información al respecto y teniendo en cuenta que en caso de querer utilizar un período impositivo distinto al año natural hay que solicitarlo, entiendo que el período impositivo coincide con éste. Por lo tanto, el plazo de declaración finalizaría el 25 de julio siguiente a la conclusión del período impositivo, con la peculiaridad de que en Galicia terminaría el día 26, puesto que el 25 de julio es festivo. Por último, procede añadir que el plazo de prescripción de esta infracción es de 4 años, tal y como señala el artículo 66 LGT.

En cuanto al delito contra la Hacienda Pública, el artículo 305 del Código Penal (en adelante CP) establece que *“el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la*

citada cuantía.” A tenor del artículo 131 del Código Penal, este delito prescribe a los 5 años.

En el caso que nos ocupa, es preciso analizar cada uno de los distintos ejercicios a efectos de distinguir en cuáles se produce una infracción tributaria y en cuáles tiene lugar un delito contra la Hacienda Pública. Asimismo, examinaremos en qué casos tales ejercicios han prescrito y cuáles todavía no:

- En el ejercicio del 2006, la cantidad defraudada es de 125.000 euros, por lo que es la conducta es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública y ha prescrito.
- En el ejercicio del 2007, la cantidad defraudada es de 119.000 euros, por lo que es constitutiva de infracción tributaria y prescribió el 25 de julio de 2012.
- En el ejercicio del 2008, la cantidad defraudada es de 117.000 euros, por lo que es constitutiva de infracción tributaria y no ha prescrito. Esta infracción prescribiría el 25 de julio de 2013.
- En los ejercicios de 2009, 2010 y 2011, las cantidades defraudadas han sido de 156.000, 161.000 y 170.000 euros respectivamente, por lo que al superar los 120.000 euros, son constitutivas de delito y ninguna de ellas han prescrito.

Una vez expuestos los delitos e infracciones tributarias que han sido cometidos, procede hacer referencia al principio general del derecho “ne bis in idem”, que si bien no aparece expresamente recogido en el texto constitucional, de acuerdo con la reiterada jurisprudencia, ha de estimarse comprendido en su artículo 25.1, al estar íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones. Este principio supone la prohibición de un ejercicio reiterado del ius puniendi del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas, y prohíbe la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre identidad de sujeto, hecho y fundamento que, según la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, exige este principio para ser apreciado. En definitiva, este principio impide que a través de procedimientos distintos se sancione repetidamente una conducta.

Conectado con este principio encontramos en el artículo 180 de la LGT, el principio de no concurrencia de sanciones tributarias. En el apartado 1, se establece que si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. En caso de sentencia condenatoria de la autoridad judicial, no cabe imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo de plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

Atendiendo a estos dos principios, los hechos consistentes en la no declaración de una serie de cantidades a la Hacienda Pública a lo largo de distintos ejercicios solamente pueden ser castigados a través de un único procedimiento, sin que sea posible la coexistencia de un procedimiento penal y otro tributario con la finalidad de sancionar la misma conducta.

Por otra parte, resulta de interés hacer referencia a un Proyecto de ampliación del plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública. Con la legislación actual, el delito contra la Hacienda Pública está castigado con una pena de prisión de uno a cinco años, por lo que, a tenor del artículo 131 del Código Penal, prescribe en el plazo de cinco años.

No obstante, en el Proyecto de Ley Orgánica por el que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, se prevé un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad para su descubrimiento, en cuyo caso la sanción consistirá en una pena máxima de seis años de prisión, lo cual llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo. Se consideran supuestos agravados aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros, aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal, o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada.

En el presente supuesto, no cabría aplicar el carácter de tipo agravado a las conductas que acabamos de analizar, pues no las podemos encuadrar en ninguno de los supuestos expuestos en el Proyecto. Aún así, podemos plantearnos qué ocurriría si considerásemos que se trata de un supuesto agravado en el supuesto de que, además, esta sociedad no regularizase su situación tributaria. La novedad fundamental radica en que este Proyecto amplía el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública de cinco a diez años. En Derecho penal el principio general es el de la total prohibición de retroactividad de las leyes que crean o agravan la responsabilidad penal, admitiendo únicamente la retroactividad de las normas penales que sean favorables al reo. Teniendo en cuenta que en la hipótesis planteada, la ley posterior no es favorable al reo, ya que aumenta el transcurso del tiempo durante el cual el Estado puede atribuir responsabilidad penal al autor del delito, entiendo que esta Ley, una vez aprobada, no afectaría a la empresa de nuestro cliente, sino que se aplicará exclusivamente a aquellos delitos que se cometan con posterioridad a su entrada en vigor.

Por último, procede hacer referencia a la elaboración de una serie de facturas falsas en concepto de servicios inexistentes. La declaración tributaria de esas facturas supone la declaración de unos ingresos no obtenidos, por lo que cuando tenga lugar el procedimiento de inspección y se lleve a cabo la corrección de la liquidación del obligado tributario, la cuantía que ha sido declarada no derivará en una cantidad a ingresar, sino que se tratará de una rectificación de la autoliquidación a favor del obligado tributario, por cuanto procede la minoración de unos ingresos no obtenidos. Dicha cuestión es relevante porque, la declaración de unas cantidades no percibidas conlleva una reducción de la base imponible que corresponde pagar a la empresa en concepto de los servicios médicos prestados y que no han sido declarados por la misma.

Por consiguiente, dependiendo de la cuantía de los ingresos no obtenidos que han sido declarados, puede derivar en una minoración de las cuotas tributarias hasta el punto de que en algunos ejercicios se puede reducir por debajo de la cuantía necesaria para que sea constitutiva de delito, es decir, que puede llegar a resultar inferior de 120.000 euros.

Con relación a este extremo, resulta oportuno añadir que si tales facturas se correspondiesen con ganancias de origen criminal, cabría la tributación por las mismas, ya que, a pesar de que esta cuestión no está resuelta definitivamente, la Fiscalía apoya esta postura. De hecho, Javier Zaragoza, fiscal jefe de la Audiencia Nacional considera que las rentas ilícitas deberían tributar, ya que no puede hacerse de peor condición al ciudadano que tiene exclusivamente ingresos legales que a otro que tenga ingresos ilegales.

III.AMNISTÍA FISCAL Y RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD

El Real Decreto 12/2012, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, contempla en la Disposición Adicional primera una modificación del artículo 180 de la LGT consistente en la regularización de la situación tributaria por parte del obligado tributario mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, siempre que se realice antes de la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación, exonerándole además de responsabilidad penal.

Esta medida, que es conocida como amnistía fiscal, está desarrollada por la Orden HAP/1182/2012 de Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. En los artículos 2 y 3, se establece que pueden emitir tal declaración los contribuyentes del Impuesto de Sociedades, entre otros, que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, los cuales podrán presentar la declaración prevista con el objeto de regular su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

En definitiva, el declarante tiene que acreditar que era titular de los bienes o derechos el 31 de diciembre de 2010, salvo que el período impositivo no coincida con el año natural, extremo que entendemos no se produce en este caso porque el enunciado del caso no dice nada al respecto, o en fecha anterior. Como se ha incluido el efectivo entre los bienes susceptibles de declaración, se admite, como ya ocurrió en 1977, que baste la declaración o confesión del interesado para acreditar que estaba en su poder en la fecha citada.

En cuanto al importe a declarar, la sociedad tiene el deber de declarar los ingresos obtenidos por los servicios prestados. Por otra parte, debe ingresar la cuantía resultante de aplicar a dicho importe, el porcentaje del 10 por ciento, cuyo cumplimiento determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos, tal y como se prevé en los artículos 4 y 5 de la Orden.

Para que lo expuesto sea de aplicación, es necesario que no se haya producido notificación por la Administración tributaria de iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondientes a los mismos. Procede añadir que el plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012. Por último, el artículo 6 fija los efectos derivados de esta declaración tributaria especial, consistiendo éstos en la regularización tributaria respecto del Impuesto declarado.

En virtud de lo expuesto, la sociedad Servicios Médicos S.L. puede regularizar su situación tributaria presentando declaración de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 e ingresando la cuantía resultante de aplicar el 10 por ciento al importe antes del 30 de noviembre de 2012 y, en todo caso, antes de que tenga conocimiento de un procedimiento de comprobación o investigación. Como consecuencia de esta declaración, el importe declarado por la sociedad contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 134 del texto refundido de la Ley

del Impuesto sobre Sociedades y la sociedad quedaría totalmente exonerada de responsabilidad penal.

Es preciso recalcar que no cabe la regularización de la situación tributaria respecto del ejercicio del 2011, porque no se cumple el requisito temporal contemplado en el R.D. 12/2012, el cual consiste en que tales sujetos *“hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición”*, lo cual no se cumple en el presente caso. Ello es así porque la disposición mencionada entró en vigor el 31 de marzo de 2012 y el período de declaración para el ejercicio de 2011 no finalizaría hasta el 25 de julio de 2012.

En relación con la amnistía fiscal, procede hacer referencia a la existencia en trámite de un recurso de inconstitucionalidad, el cual se recoge en el artículo 161.1 de la Constitución Española y se contempla como el primer instrumento procesal para controlar la constitucionalidad de las normas con fuerza de ley. Dicho recurso ha sido interpuesto por más de 50 diputados del PSOE contra la amnistía fiscal aprobada por el gobierno, cumpliendo con el requisito de legitimación previsto en el artículo 162.1 de la Constitución Española (CE).

El plazo para interponer el recurso es de tres meses a partir de la publicación de la norma impugnada, tal y como se establece en el artículo 33 Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC). En este caso, el Decreto-ley 12/2012 se publicó en el BOE a fecha de 31 de marzo de 2012 y el recurso de inconstitucionalidad fue interpuesto en el mes de junio, por lo que se ha presentado dentro del plazo fijado por la ley.

Tras la presentación del escrito en el que se concreta tanto la disposición impugnada como los motivos del recurso y una vez admitida a trámite la demanda por el Tribunal Constitucional, se da traslado del recurso al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno. De los anteriores órganos, los que lo consideren oportuno, pueden personarse y formular alegaciones. A la vista del recurso y de las alegaciones, el Pleno del Tribunal Constitucional debe dictar sentencia, tal y como se prevé en el artículo 34 LOTC.

La disposición impugnada por el PSOE es la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, ya que considera que vulnera la esencia del deber constitucional de contribuir al mantenimiento de las cargas públicas (artículo 31.1 CE) y provoca una quiebra profunda de los principios de proporcionalidad, progresividad e igualdad en el pago de tributos. Además, el PSOE afirma que la amnistía fiscal vulnera el artículo 86 CE, que establece que los decretos leyes urgentes no pueden afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos.

En primer lugar, cabe indicar que la utilización de un Real Decreto-Ley para introducir una medida que exonere de responsabilidad penal el incumplimiento de un deber derivado de la propia Constitución resulta controvertido, ya que podemos entender que afecta a una materia que excede de su alcance. De hecho, si consideramos que esta norma afecta al deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos, entiendo que puede atentar contra el artículo 86 CE, puesto que este precepto prohíbe que los Decretos-Leyes afecten a los deberes de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el deber a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, contemplado en el artículo 31.1 CE

Por lo que respecta al contenido de la medida, la exoneración de responsabilidad penal por regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación, así como la aplicación de un porcentaje inferior a los que declararon dentro del plazo fijado por la ley supone una vulneración del principio de igualdad tributaria, puesto que implica el surgimiento de un agravio comparativo para los contribuyentes que vienen cumpliendo sus obligaciones fiscales.

A continuación, procede analizar los efectos de una posible declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional. Para ello es preciso examinar una serie de principios que constituyen la base de nuestro Ordenamiento Jurídico y que, en todo caso, deben ser respetados:

- **Principio ne bis in idem:** No puede haber una doble sanción en los casos en los que se aprecie una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, ya que, en virtud de este principio, “nadie puede ser juzgado (ni castigado) dos veces por los mismos hechos.

- **Principio de igualdad:** Se trata de una prohibición de discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable.

- **Principio de seguridad jurídica:** Está garantizado en el artículo 9.3 de la CE. La jurisprudencia afirma que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se produzcan perplejidades. Esto supone por un lado un conocimiento cierto de las leyes vigentes y, por otro, una cierta estabilidad de las normas y de las situaciones que en ella se definen.

- **Principio de confianza legítima:** Cuando la actuación de la Administración y la apariencia de legalidad de su actuación han movido la voluntad del administrado a realizar determinados actos e inversiones de medios personales y económicos que después no concuerdan con las verdaderas consecuencias de los actos que finalmente produce la Administración, máxime cuando esa apariencia de legalidad indujo a confusión al interesado, causándole unos daños que no tiene por qué soportar jurídicamente.

En el supuesto de que la disposición impugnada sea declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional, las consecuencias legales serán las que se contengan en la propia normativa derogatoria. No obstante, es preciso proteger a aquellas personas que, atendiendo a la disposición adicional primera del Real-Decreto Ley 12/2012, regularizaron su situación tributaria mediante la oportuna declaración. De esta manera, entiendo que no se puede sancionar a estas personas, puesto que llevaron a cabo tales conductas amparándose en una norma jurídica con apariencia de legalidad.

Por otra parte, con el fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, considero que dichas personas deben quedar amparadas por la propia Administración, en virtud del principio de confianza legítima, que debe garantizar a los ciudadanos un umbral de confianza en que la estabilidad del orden jurídico y de las situaciones de mercado se justifique en razones de interés público. Así pues, no parece factible que, en caso de declararse la inconstitucionalidad de esta medida, se impusiese una nueva sanción a las personas que hubieran regularizado su situación tributaria, ya que entiendo que se produciría una vulneración del principio ne bis in idem, pues estas personas ya han sido

sancionadas con el pago del 10% del importe declarado al regularizar su situación tributaria.

Además, en apoyo a esta postura, la moderna doctrina constitucional se inclina por limitar los efectos de las sentencias respecto al pasado, inclinándose más bien por aceptar la teoría denominada por García de Enterría como prospectiva, que despliega sus efectos principalmente hacia el futuro.

Con relación a la doctrina sustentada por el TC, se pueden distinguir claramente dos etapas: una anterior y otra posterior a la sentencia 45/1989. En la primera etapa el TC no sostuvo una doctrina uniforme en orden a la aplicación de los efectos temporales de las sentencias dictadas, lo cual obligó al Gobierno a promulgar diversas normas encaminadas a regular el cumplimiento de algunas sentencias de dicho órgano, en las que se aclaró que los efectos de las mismas eran necesariamente *ex tunc*.

Con la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, el TC entra en la segunda etapa, en la cual se vienen a limitar los efectos retroactivos de la declaración de inconstitucionalidad, matizando su alcance hacia el pasado. Para la mayor parte de la doctrina esta sentencia supone un avance hacia la teoría prospectiva. Así, García de Enterría señaló que se trataba de la primera sentencia de nuestro TC que acoge con plena consciencia la doctrina de la llamada por el TS americano “prospectividad”, al señalarse en ella que la declaración de nulidad de una ley tiene tan solo eficacia *pro futuro*.

IV. BLANQUEO DE CAPITALES Y SECRETO PROFESIONAL

Según el artículo 301 CP, comete delito de blanqueo de capitales *“el que adquiera, posea, utilice, convierta o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquier tercer persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias de sus actos”*.

Con la nueva redacción del delito de blanqueo de capitales, cabe la posibilidad de que éste no prescriba nunca “de facto”, pues la simple tenencia ya es constitutiva de delito y si ésta se prolonga en indefinidamente, el delito seguiría consumándose. Esto afectaría al delito fiscal, cuando el que comete el delito de blanqueo es el propio defraudador. Ello se debe a que cuando un sujeto realiza una pluralidad de hechos que constituyen una pluralidad de delitos, tiene lugar un concurso real, caso en el que se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones.

Tal y como dispone el artículo 131.5 del Código Penal, el concurso prescribirá cuando lo haga la falta más grave, es decir, el delito de blanqueo, por lo que si es un delito imprescriptible, esa imprescriptibilidad afectará también al delito fiscal. Cuestión aparte sería el caso de que se produzca una regularización tributaria, en cuyo caso desaparecería el delito fiscal y, por tanto, el de blanqueo de capitales.

No obstante, nos debemos plantear es si es posible procesar a un delincuente por delito de blanqueo de capitales cuando el delito previo fiscal ya ha prescrito. Creemos que sí sería posible porque aunque el delito fiscal haya prescrito, el delincuente sigue poseyendo los bienes y, además, la prescripción del delito previo no descontamina los bienes. Esto permitiría a las autoridades perseguir por un período de tiempo más largo aquel dinero que no haya sido declarado al Fisco.

La necesidad de este planteamiento se debe a que la redacción del párrafo 5 del artículo 131 del Código Penal se incorporó en la reforma del año 2010, por lo que será necesario diferenciar entre los delitos que tuvieron lugar antes de la entrada en vigor de este precepto y los que se cometieron con posterioridad al mismo.

En el caso que nos ocupa, la sociedad Servicios Médicos S.L. posee dinero procedente de abortos ilegales y, por otra parte, dinero no declarado a la Hacienda Pública. Puesto que el aborto como delito previo no plantea problema alguno, procede profundizar en la figura del delito fiscal como previo al delito de blanqueo, cuestión bastante controvertida.

El tipo del artículo 301 CP requiere acreditar que los bienes supuestamente blanqueados proceden de una actividad delictiva. Con anterioridad se exigía que los bienes procedieran de un delito. Esta modificación fue propuesta en el informe del Consejo Fiscal al Anteproyecto de reforma del Código penal de 2008, al entender *“que se corresponde mejor con la autonomía del delito de blanqueo y con la no exigencia de una resolución judicial que se pronuncie sobre un delito antecedente concreto conforme a lo establecido también por la doctrina de la Sala Segunda del TS (STS 115/2007)”*.

Las últimas modificaciones tanto de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, como la LO 5/2010, de 2 de

junio, que modifica el Código Penal, han aumentado los delitos previos de blanqueo de capitales de manera que con la normativa actual los delitos contra la Hacienda Pública son considerados como delitos previos del blanqueo de capitales, por lo que el defraudador fiscal puede ser condenado por delito fiscal y blanqueo de capitales simultáneamente en un mismo proceso. Además, también se prevé en el artículo 31 bis CP el castigo de las personas jurídicas y dicha responsabilidad se prevé tanto para los delitos fiscales como para los delitos de blanqueo de capitales.

La novedad reside en que la cuota tributaria queda explícitamente considerada como producto de una actividad delictiva que puede ser previa al delito de blanqueo de capitales, ya que así lo recoge expresamente el artículo 1.2 de la Ley 10/2010. Aún así, se debe tener en cuenta que cuando la cuota defraudada no alcance el límite cuantitativo previsto en el Código Penal no habrá delito y, por tanto, en este caso nos encontraremos ante una mera infracción tributaria que no dará lugar a un proceso de blanqueo.

Conviene añadir que la Fiscalía General del Estado en su Informe del Consejo Fiscal sobre el anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo de 28 de septiembre de 2009 y el Consejo General del Poder Judicial en su Informe al anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo de 29 de septiembre de 2009 valoraron positivamente dicha inclusión. Se persigue de esta manera excluir las interpretaciones doctrinales que estiman que los bienes procedentes del delito fiscal no pueden ser objeto de blanqueo de capitales.

El problema que esto plantea es el de poder separar los bienes del patrimonio del delincuente que formen parte de la cuota tributaria defraudada del resto de sus bienes. Ese dinero ya se encuentra en el patrimonio del delincuente, pero es necesario distinguir qué parte del patrimonio se contamina y analizar la relación causal que tiene que existir entre la cuota tributaria y el delito fiscal. La relación causal exige que el autor obtenga algo que antes no tenía. En el caso que nos concierne, el autor del delito fiscal tiene en su patrimonio al menos 120.000 euros que no debería tener, ya que es la cantidad defraudada a la Hacienda Pública.

Existe una interpretación que entiende que no se está introduciendo el delito fiscal como delito previo al blanqueo de capitales, ya que se estarían vulnerando los principios de Derecho penal. Cabe la posibilidad de que el Tribunal Constitucional se pronuncie por la intromisión de una Ley no orgánica en el presupuesto de hecho de una norma penal y el uso de una norma extrapenal para la imposición de una fictio iuris a modo de interpretación auténtica.

También resulta de interés hacer referencia a los argumentos en contra de la inclusión del delito fiscal como delito previo al blanqueo de capitales:

- La cuota defraudada no está originada en el delito de fraude fiscal, ya que el dinero defraudado del delito fiscal no se genera a raíz de éste sino que ya existía previamente, es decir, no existe el nexo causal mediante el cual, el autor del delito obtiene algo que no tenía antes de cometerlo. En definitiva, no hay origen ilícito porque el dinero no procede del delito sino que ya estaba antes en el patrimonio del autor.
- Se alega también la vulneración del principio ne bis in idem, por considerar que se castigaría dos veces la misma conducta del defraudador fiscal, ya que en la conducta de

defraudación a la Hacienda Pública viene implícito el encubrimiento, la posesión o la conversación de ese dinero.

Otra cuestión que nos debemos plantear es si se requiere sentencia condenatoria por el delito fiscal para poder condenar por un delito de blanqueo. En mi opinión, lo que es preciso es que quede acreditado ante el juez competente que los bienes proceden de un delito fiscal. Algún autor se ha manifestado favorable a que se determine mediante un fallo judicial la existencia del delito fiscal para que pueda condenarse por blanqueo de capitales.¹

Pero que exista un fallo no significa necesariamente que exista una sentencia condenatoria por el delito fiscal. El problema que presenta el delito fiscal es que sus peculiaridades van a exigir una actividad probatoria muy intensa, para que pueda afirmarse la existencia de una cuota tributaria no pagada que supera la cuantía fijada en el Código Penal. Por lo tanto, no siendo precisa una sentencia condenatoria, en el proceso por el blanqueo de capitales el juez penal deberá pronunciarse sobre la existencia de un delito fiscal previo, en el que el obligado tributario ha defraudado una cuota que superar la cuantía de 120.000 euros.

Con el fin de esclarecer este asunto, debo hacer mención a la STS 1501/2003, de 19 de diciembre, la cual examina un caso en que el delito previo se cometió en un país extranjero. En ella se declara que *“no se requiere para la punición del blanqueo de capitales la condena por el delito de origen.”*

En relación con el blanqueo de capitales, un asunto que resulta de gran relevancia en el supuesto analizado es el secreto profesional, pues la idea del sistema de evasión de capitales surgió del letrado Jaime Castro en su labor de asesoramiento a la sociedad. Debemos plantearnos, por tanto, si su conducta se encuentra amparada por el secreto profesional.

La Ley 10/2010 impone una serie de obligaciones a los abogados y asesores fiscales, por lo que hay que determinar hasta qué punto sus actuaciones están protegidas por el secreto profesional. Esto es porque las obligaciones de información impuestas pueden colisionar con el secreto profesional de abogados. Ello obliga a distinguir entre asesores fiscales y abogados y discernir cuáles son las funciones específicas de cada uno de ellos para saber en qué momento dejan de ser asesores para convertirse en autores o partícipes del delito de blanqueo de capitales. No existe en nuestro ordenamiento una regulación específica de la figura del asesor fiscal, lo cual lleva aparejado graves problemas de interpretación y hace dificultosa la labor de distinguir ambas figuras. No obstante, si acudimos al Reglamento de Inspección de Tributos, su artículo 37.5e) define la figura del asesor fiscal, entendiéndose que tienen tal consideración *“quienes “con arreglo a derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera.”* Los abogados se diferencian de los asesores en que están colegiados y amparados por el secreto profesional regulado en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante LOPJ) en desarrollo de la previsión constitucional. El problema puede surgir en aquellas ocasiones en las cuales el asesor fiscal es también un abogado colegiado, especializado

¹ Así GIL PECHARROMÁN, “Delito fiscal y blanqueo, dos sanciones para una actuación”, *El Economista*, 9 de agosto de 2010

en materias fiscales, por lo que cabe preguntarse dónde empiezan las funciones de asesor fiscal y acaban las de abogado.

Tanto abogados como asesores fiscales se encuentran incluidos dentro de los sujetos obligados de esta Ley. El artículo 2.º dispone que los abogados quedan sujetos a las obligaciones establecidas en esta Ley en dos supuestos:

“Los abogados, procuradores u otros profesionales independientes cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos (trusts), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria.”

La normativa de prevención del blanqueo de capitales ha llevado a algunos autores a plantearse la posibilidad de un problema de jerarquía de fuentes. Es decir, mientras que la LOPJ dispone que dentro del secreto profesional se protege toda la información que el cliente transmita a su abogado, en la Ley 10/2010, se acota este derecho a los procedimientos judiciales. Por tanto como la LOPJ es una Ley orgánica y la Ley 10/2010 es una Ley ordinaria no cabría la limitación del secreto profesional por ésta. No obstante, hay que tener en cuenta que la Ley 10/2010 es una transposición de la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo, por tanto, hay que interpretar el ordenamiento jurídico español en conformidad con la normativa comunitaria, nunca en contra.

No obstante, considero que lo que se puede poner en duda no es una cuestión jerárquica, sino competencial, ya que las leyes orgánicas y las leyes ordinarias poseen el mismo rango y fuerza de ley y la relación entre ambas categorías de leyes se rige por el principio de competencia. Las leyes orgánicas son aquellas que versan sobre determinadas materias prefijadas de antemano por la CE y que tienen un procedimiento especial de aprobación, mientras que las leyes ordinarias son todas las restantes. Las leyes orgánicas se encuentran reguladas en el artículo 81 CE, que contempla tanto el aspecto material como el formal. En cuanto a ámbito material, que es el que ahora nos interesa, el apartado 1 establece entre otras materias, el desarrollo de los derechos fundamentales. Puesto que el secreto profesional se contempla en el artículo 24 CE, hay autores que se plantean si tal derecho debería estar regulado por una ley orgánica. Por otro lado, el Tribunal Constitucional ha establecido que sólo se precisa ley orgánica cuando se trata de dictar una regulación general del derecho, o bien cuando se afecta a cuestiones básicas y esenciales de dicha regulación, pero no en cualquier supuesto en que se incida de manera más o menos directa en la esfera de un derecho fundamental.

En resumen, la Ley 10/2010 limita el derecho profesional de los abogados, de manera que éstos no estarán protegidos por el secreto profesional en aquellos casos en los que estén implicados directamente en el blanqueo de capitales o sepan que el cliente busca el asesoramiento jurídico para el blanqueo de capitales.

Dadas las circunstancias del supuesto, entiendo que el asesoramiento jurídico llevado a cabo por el letrado Jaime Castro no está amparado por el secreto profesional, ya que fue él mismo quien propuso la idea del sistema de evasión de capitales, participando de esta manera en el asesoramiento en relación con la gestión de fondos y apertura de una cuenta bancaria en un paraíso fiscal con el fin de enviar el dinero no declarado a la Agencia Tributaria. Por consiguiente, considero que se trata de un sujeto obligado al amparo del artículo 2 de la Ley 10/2010.

V. PARAÍOS FISCALES

Un paraíso fiscal se puede definir como aquella jurisdicción en la que se exime del pago de impuestos, o somete a una imposición más baja a los inversores extranjeros que mantienen cuentas bancarias o constituyen sociedades en su territorio. En muchas ocasiones, en los paraísos fiscales conviven dos sistemas de imposición distintos, uno para los foráneos y otro para los nacionales del país. Estas medidas favorecedoras para los foráneos del país se toman para atraer a inversores extranjeros que buscan unas condiciones tributarias más favorables que las de su país de origen. La doctrina ha reconocido como características comunes que tienen este tipo de territorio las siguientes:

- Bajo nivel de imposición de rentas
- Un estricto secreto bancario
- Los datos personales de las personas físicas o jurídicas que tengan propiedades o inversiones en estos territorios no figuran en los registros públicos, o bien se permite el empleo de representantes formales.
- La ausencia de un régimen de control de cambios
- Una legislación fiscal y mercantil flexible para las empresas de otros países que se domicilien en ese territorio
- Un doble sistema de controles de cambio, uno para los residentes y el otro para los no residentes
- La escasa o nula firma de tratados de doble imposición, por lo que no hay intercambio de información fiscal con otros países
- Pocos límites a los movimientos de capital
- Además de un sector bancario muy desarrollado con un personal altamente cualificado

Todas estas características no son más que indicios que nos pueden llevar a sospechar que el territorio se trata de un paraíso fiscal, pero la distinción final entre un verdadero paraíso fiscal y un territorio offshore o de baja tributación la establecerán organismos como la OCDE. Es decir, un paraíso fiscal se caracteriza por la opacidad y porque no proporciona información a nadie, por lo que los demás países no pueden verificar la realidad de las actividades realizadas por sus propias empresas en dichos territorios o si sus nacionales residen realmente allí.

En concreto, nuestro Ordenamiento Jurídico utiliza un sistema de listas, la cual se contiene en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (RCL 1991, 1761), donde están inscritas 48 jurisdicciones. A los contribuyentes que tengan capitales, o inversiones, en estas jurisdicciones se les niegan determinados beneficios fiscales o se les impone la inversión de la carga de la prueba para obtener dichos beneficios, además de la aplicación de determinadas normas de prevención de blanqueo de capitales. Al estar una

jurisdicción en esta lista, es presume que cualquier contribuyente que haga operaciones en ella tiene intención, al menos, de eludir o blanquear capitales.

A pesar de este sistema de listas, actualmente tenemos una definición en la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal del siguiente modo: *“Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.”* Para que deje ser considerado por España como paraíso fiscal, deberá firmar un convenio de intercambio de información y no tiene que haber opacidad en cuanto el territorio español le pida algún tipo de información con relevancia fiscal.

En el caso de España las actividades vinculadas a paraísos fiscales vulneran directamente el principio recogido en el artículo 31 CE, según el cual todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Para combatir el uso de paraísos fiscales los países deben establecer las siguientes medidas en los Convenios de Doble Imposición (CDI):

- No reconocer personalidad jurídica a aquellas sociedades que se constituyan en paraísos fiscales pero que deseen operar en territorio español.
- Establecer un gravamen especial para aquellos movimientos de capital con destino o con origen en los paraísos fiscales
- No permitir el establecimiento de sucursales o filiales en paraísos fiscales de las entidades financieras españolas.
- Establecer penas agravadas para aquellos delitos que se cometan a través de paraísos fiscales, delitos tales como blanqueo de capitales o delitos contra la Hacienda Pública.

Desde un punto de vista práctico, con la finalidad de determinar qué países y territorios son considerados paraísos fiscales para España, debemos acudir a la lista de paraísos fiscales de la AEAT, entre los cuales se encuentra Gibraltar.

Es el RD 1080/1991, el que determina los países y territorios que para el fisco español tienen la consideración de paraísos fiscales a efectos de lo dispuesto tanto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en la del Impuesto de Sociedades. La lista de paraísos está sujeta a las modificaciones que dicten la práctica, el cambio de circunstancias económicas o la experiencia de relaciones internacionales, y por ello, una disposición adicional autoriza al Ministerio de Economía y Hacienda a introducir en la relación las modificaciones que aconsejen los cambios en la legislación fiscal de los diferentes países y territorios.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal los países y territorios que firmen con España un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen. Cabe mencionar que el Estado español no ha celebrado ningún CDI con Gibraltar, por lo que, tal y como se recoge en el RD 1080/1991, es considerado un paraíso fiscal para España.

Además, procede añadir que el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RCL 2004, 640, 801) contiene, en la misma línea, numerosas

disposiciones que tratan de evitar que, mediante la utilización de los paraísos, se eluda la tributación en territorio nacional.

VI. DELITO DE ABORTO

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de esta cuestión en numerosas ocasiones, entre las cuales destaca la STC 53/1985, de 11 de abril, la cual señala que el nasciturus es un bien jurídico constitucionalmente protegido “*aun cuando no permite afirmar que sea titular del derecho fundamental*” a la vida, cuya protección “*implica para el Estado, con carácter general dos obligaciones: la de abstenerse de interrumpir o de obstaculizar el proceso natural de gestación y la de establecer un sistema legal para la defensa de la vida que suponga una protección efectiva de la misma y que, dado el carácter fundamental de la vida, incluya también como última garantía, las normas penales.*” Ello no significa que dicha protección haya de revestir carácter absoluto, ya que en determinados supuestos puede y debe estar sujeta a limitaciones.

En el caso que se nos presenta, los abortos ilegales se han cometido en unas instalaciones médicas, por lo que entiendo que la práctica de los mismos se ha llevado a cabo con el consentimiento de mujeres que han acudido a la clínica con tal fin. Si tal actividad se hubiera cometido en España, ésta sería constitutiva de un delito de aborto con consentimiento. Dentro de este tipo recogido en el artículo 145 CP, encontramos distintos subtipos, entre los que se encuentra el aborto en casos no legales, aborto consentido por la mujer y el aborto a partir de la 22ª semana de gestación, lo cual supone una agravación.

No obstante, puesto que tales actividades tuvieron lugar en Portugal por sujetos de nacionalidad portuguesa, el enjuiciamiento de estos delitos excede de la jurisdicción española, tal y como se expondrá en un epígrafe posterior. Será, por tanto, la legislación portuguesa la que debe tipificar estas conductas como actividades delictivas y, asimismo, los órganos judiciales portugueses los que lleven a cabo el enjuiciamiento de las mismas.

VII. RESPONSABILIDAD DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS

En el año 2010, España introdujo la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Los sujetos responsables serían las personas jurídicas privadas de derecho civil y mercantil, para lo cual se han establecido una serie de filtros:

- necesidad de personalidad jurídica (privada)
- exigencia de un ulterior criterio organizativo-material

Para ser responsable en Derecho penal, es necesario un mínimo de complejidad interna propia. Por lo tanto, los principales destinatarios del artículo 31 bis son organizaciones empresariales no instrumentales que en el momento de comisión de los hechos y en el momento de iniciación del proceso penal están dotadas de personalidad jurídica.

Por otra parte, las conductas de las personas físicas adquieren una relevancia notable inicial, ya que son el desencadenante de la responsabilidad de las personas jurídicas. No obstante, solamente se trata de las personas que representan a la persona jurídica, pues la mera actuación de un empleado sin vinculación alguna con quienes ostentan poder de representación de la persona jurídica no genera responsabilidad para la persona jurídica.

Por último procede añadir que el Código Penal contiene un sistema de *numerus clausus* respecto de los delitos que generan responsabilidad para las personas jurídicas. Dentro de éstos, no se encuentra el aborto, pero sí el blanqueo de capitales y delitos contra la Hacienda Pública.

Por lo que respecta al delito contra la Hacienda Pública, éste se contiene en el artículo 305 CP, el cual lleva aparejada una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada. Por otra parte, las penas susceptibles de ser impuestas a las personas jurídicas se recogen en el artículo 310 bis CP:

- a) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años.
- b) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310.
- c) También se podrán imponer las penas recogidas en las letras b a g del apartado 7 del artículo 33.

La responsabilidad de las personas jurídicas es en paralelo, por lo que habría un pleito contra la sociedad y contra las personas físicas. Dentro de estas últimas, respondería la administradora única, en virtud del artículo 31 CP, ya que actúa como administradora de la persona jurídica. No obstante, en caso de que se regularice la situación tributaria mediante la declaración prevista en la medida de “amnistía fiscal”, los sujetos responsables de los delitos contra la Hacienda Pública quedarían exonerados de responsabilidad penal.

Por lo que se refiere al delito de aborto, la persona jurídica carece de responsabilidad, ya que no se encuentra dentro de la lista de *numerus clausus* de delitos que pueden generar responsabilidad penal para las personas jurídicas. En cuanto a las personas físicas responsables del delito de aborto, es preciso diferenciar la autoría de la complicidad, con el fin de determinar la responsabilidad penal de cada una de las personas

implicadas. En este sentido, la jurisprudencia ha declarado que la complicidad se integra por un elemento de índole subjetiva, consistente en el previo conocimiento del delito que se va a cometer y en la voluntaria prestación del auxilio, que tanto puede ser material como moral; y de otro de carácter objetivo, representado por la cooperación a la ejecución del hecho por actos anteriores o simultáneos que contribuyen a su realización activamente, pero no de modo pasivo, y que deben ser secundarios o accesorios y no indispensables para el logro del resultado.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2001 y de 16 de mayo de 2007 establecen que la complicidad se distingue de la coautoría en la carencia del dominio funcional del acto y de la cooperación necesaria en el carácter secundario de la intervención, sin la cual la acción delictiva podría igualmente haberse realizado. El cómplice es un auxiliar eficaz y consciente de los planes y actos del ejecutor material, del inductor o del cooperador esencial, que contribuye a la producción del fenómeno punitivo mediante el empleo anterior o simultáneo de medios conducentes a la realización del propósito que a aquéllos anima y del que participa prestando su colaboración voluntaria para el éxito de la empresa criminal en el que todos están interesados. El dolo del cómplice radica, por tanto, en la conciencia y voluntad de coadyuvar a la ejecución del hecho punible.

Además, resulta relevante hacer referencia a la comisión por omisión en grado de complicidad, la cual existiría, tal y se contempla en la jurisprudencia, cuando el mismo juicio asegure que la acción omitida habría dificultado de forma sensible la producción del resultado, lo que equivaldría a decir que la omisión ha facilitado la producción del resultado en una medida que se puede estimar apreciable.

No obstante, la mayoría de la doctrina coincide en que para apreciar la cooperación mediante una conducta omisiva es preciso que exista una posición de garante del omitente con respecto al bien jurídico protegido. De este deber de garante surge la obligación de tomar determinadas medidas de seguridad destinadas a evitar la lesión.

Centrándonos en el caso concreto, las personas físicas responsables de los abortos en calidad de autores son el responsable médico de Lisboa y los miembros del personal sanitario, ya que son los que ejecutan materialmente los abortos. En realidad, se trata de un supuesto de coautoría, contemplado en el artículo 28 CP, precepto que considera autores a quienes aportan una parte esencial de la realización del plan durante la fase ejecutiva.

En cuanto a la administradora y los socios, podríamos entender que éstos actúan como cómplices, ya que dada la posición que ocupan en la sociedad, considero que tienen un deber de control sobre los servicios que la sociedad presta y que, por tanto, una vez que tuvieron conocimiento de la práctica de abortos ilegales, podían haber interferido en dicha actividad y haber impedido que siguiese teniendo lugar. Por el contrario, éstos no adoptaron ninguna decisión que pusiera fin a tal situación y la administradora colaboró en la ocultación de dichas actividades mediante la emisión de facturas falseadas en concepto de otros servicios médicos.

En cuanto al delito de blanqueo de capitales, es preciso distinguir la existencia de dos delitos diferenciados. Por un lado, existe un delito de blanqueo que tiene como delito subyacente el delito fiscal y, por otro lado, el delito de aborto como delito previo al delito de blanqueo.

En primer lugar, hay que precisar que los delitos de blanqueo que nos ocupan son delitos continuados, los cuales consisten en una pluralidad de infracciones cometidas por el mismo sujeto en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión infringiendo el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza. Dado el carácter continuado de la actividad en virtud de la cual la sociedad obtiene el dinero de procedencia ilícita sirviéndose de forma reiterada de idénticas ocasiones para ejecutar los hechos, podemos afirmar que se trata de un delito continuado.

Puesto que este tipo de delitos se considera consumado, según afirma el propio Tribunal Supremo², *“cuando se ejecuta la última acción que configura el complejo delictivo que se constituye en un único ilícito penal por la conjunción de las distintas acciones que lo integran”*, es la última de las actividades ilícitas *“la que determina el derecho positivo aplicable”*, tal y como se recoge en una Sentencia de la Audiencia Provincial de Burgos.³

En relación con la figura del delito continuado, conviene aclarar por qué no se atribuye este carácter a los delitos de aborto, teniendo en cuenta que éstos se ejecutan de manera continuada desde enero del 2010. La razón está contemplada en el artículo 74 CP, que excluye expresamente la consideración de delito continuado de aquellos que afecten a bienes eminentemente personales, con algunas excepciones. Puesto que el delito de aborto atenta contra la vida del nasciturus y, tal y como se contempla en la STC 53/1985, *“dicho derecho a la vida es la proyección de un valor superior del ordenamiento jurídico constitucional, la vida humana y constituye el derecho fundamental esencial y troncal en cuanto es el supuesto ontológico sin el que los restantes derechos no tendrían existencia posible”*, resulta evidente que no cabe la aplicación del delito continuado para este delito.

Por lo que se refiere a los delitos fiscales, en la Sentencia 1629/2001 del Tribunal Supremo se establece que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no pueden sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado.

Con relación al delito de blanqueo, conviene destacar que una novedad que incorpora la Ley Orgánica 5/2010 es la superación de las discrepancias existentes en las diversas resoluciones jurisprudenciales que llevaron al TS a unificar doctrina mediante el Acuerdo del Pleno de la Sala Segunda, de 18 de julio de 2006, conforme al cual *“el artículo 301 del Código penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente.”* De hecho, posteriores sentencias del TS confirman la aplicación del concurso real entre el delito previo al blanqueo y éste.

Esta reforma del Código Penal supone el reconocimiento expreso de que la actividad delictiva previa al delito de blanqueo puede haber sido cometida por la misma persona

² Sentencia núm. 677/2002 de 5 abril RJ 2002\4607

³ Sentencia núm. 23/1999 de 8 marzo ARP 1999\976

que cometió el blanqueo, es decir, admite el autoblanqueo o el castigo de blanqueo de dinero llevado a cabo por el autor del delito previo del que proceden los bienes. En la misma línea la Ley 10/2010, de 28 de abril, dispone en su artículo 1.2 que existirá blanqueo de capitales aun cuando las conductas descritas se lleven a cabo por las *“personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes.”*

Con base en las precisiones realizadas sobre el delito de blanqueo, considero que las personas físicas responsables del delito continuado de blanqueo de capitales derivado del delito fiscal en calidad de autores serían la administradora, los socios y los responsables médicos, mientras que las personas físicas que responderían por el delito de blanqueo derivado de los abortos serían la administradora, los socios Suárez y Martínez y los responsables médicos. En mi opinión, el señor Pérez quedaría exonerado de responsabilidad penal al desvincularse de la práctica de los abortos y acordar de forma informal la renuncia a su parte de sus beneficios, ya que entiendo que desaparece cualquier tipo de relación o interés que éste pueda tener en el dinero procedente de las prácticas abortivas.

Como consecuencia, los responsables serían castigados, en virtud del artículo 310 CP, con una pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. A la persona jurídica, a tenor del artículo 302.2 CP, se le podrá imponer una pena de multa de seis meses a dos años, así como las penas del artículo 33.7 de las letras b) a g).

Para concluir, es preciso hacer mención a una serie de circunstancias atenuantes de la responsabilidad de las personas jurídicas que se contemplan en el artículo 31 bis.4 CP a las cuales se podría acoger esta sociedad:

- Confesión de la infracción a las autoridades antes de tener conocimiento de que el procedimiento judicial se inicie contra ella
- Colaboración con las autoridades aportando pruebas decisivas para esclarecer las responsabilidades dimanantes de los hechos
- Reparación del daño
- Medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos (corporate compliance)

Si la implementación de estas medidas se produce una vez iniciado el procedimiento, entonces se produce una atenuación de la responsabilidad.

Entre las circunstancias expuestas, interesa destacar las medidas para prevenir y descubrir delitos, conocidas como compliance programs o programas de cumplimiento de empresas, son uno de los mayores indicadores de una cultura empresarial de cumplimiento. Dicha aproximación se ve reflejada en el texto legal español al considerar como causa expresa de atenuación de su responsabilidad la de *“haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica”*. A fortiori, si dichas medidas se han establecido con anterioridad a la comisión de los hechos, deberá considerarse una causa de exclusión de su responsabilidad por no haber sido culpable la persona jurídica de la actuación delictiva de sus representantes o empleados.

En cuanto al contenido de este tipo de Códigos, destacan los siguientes elementos:

- Existencia de un código de conducta escrito
- Supervisión de los esfuerzos de cumplimiento por parte del personal altamente cualificado
- No delegación de poderes discrecionales de las autoridades administrativas en personal con posible tendencia delictiva
- Comunicación efectiva de los estándares y procedimientos contenidos en los códigos de conducta
- Reforzamiento mediante sistemas efectivos de control y auditoría
- Reforzamiento mediante procedimientos disciplinarios
- Adopción de medidas adecuadas tras la detección de la infracción

VIII. ANÁLISIS MERCANTIL

Desde el punto de vista del Derecho Mercantil, hay una serie de cuestiones que guardan una estrecha relación con el caso. En primer lugar, debemos plantearnos quién llevará a cabo la representación en juicio de la sociedad en caso de que la administradora sea imputada.

Puesto que se trata de una sociedad de carácter mercantil, el artículo 233 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital establece que el poder de representación en juicio de este tipo de sociedades recae en los administradores en la forma determinada por los estatutos por los que se rijan. En este caso, se ha designado a Doña Ana López como administradora única de la sociedad.

Sin embargo, el problema se presenta en los casos de imputación conjunta, es decir, cuando los administradores con poder de representación figuren también como imputados en el proceso penal, pues no será infrecuente que surjan situaciones en las que entren en conflicto el interés de la sociedad y el de los que legalmente la representen, comprometiendo la actuación procesal de la persona jurídica.

Un ejemplo de ello sería el catálogo de circunstancias atenuantes de la responsabilidad criminal que contempla el artículo 31 bis del Código penal en su apartado cuarto, circunstancias de las que puede beneficiarse la persona jurídica que, por ejemplo, colabore en la investigación del hecho *“aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.”* Pero, a su vez, este tipo de actuación podría poner en grave riesgo los intereses de los administradores inculcados. Y es que resulta de todo punto inapropiado y hasta contrario al derecho de defensa, que el letrado encargado del asesoramiento jurídico del administrador imputado pudiera ser el mismo que el que represente al ente societario.

Todo ello se enmarca además en un ámbito delictual que normalmente no se corresponde con comportamientos criminales aislados de una sola persona, sino que más bien son *“el resultado de la conjunción de numerosas acciones, así como de diversas personas entre las que se reparten decisiones y omisiones”*.⁴

Además, procede indicar que el sistema de responsabilidad criminal de las personas jurídicas del artículo 31 bis 2 del Código Penal se encarga de subrayar su carácter autónomo respecto de la responsabilidad penal atribuible a las personas físicas. En tal sentido hubiera sido conveniente, haber efectuado una clara distinción entre la actuación procesal de la persona jurídica y la de sus administradores.

La necesaria representación de la persona jurídica se señala en el artículo 7.4 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC), por lo que si ésta no puede comparecer a través de sus administradores, se suscita la cuestión acerca de quién debe otorgar el oportuno poder de postulación para la salvaguarda en juicio de los derechos de la persona jurídica.

⁴ STS de 30 de junio de 2010 (RJ 2010/7181)

De acuerdo con el artículo 118 Ley de Enjuiciamiento Criminal (en adelante LECrim), para ejercitar el derecho a la defensa *“las personas interesadas deberán ser representadas por procurador y defendidas por letrado, designándoseles de oficio cuando no los hubiesen nombrado por sí mismos y lo solicitaren y, en todo caso, cuando no tuvieran aptitud legal para verificarlo.*

Si no hubiesen designado Procurador o Letrado, se les requerirá para que lo verifiquen o se les nombrará de oficio si, requeridos, no los nombrasen, cuando la causa llegue a estado en que se necesite el consejo de aquéllos o hayan de intentar algún recurso que hiciese indispensable su actuación.”

Se plantea, en primer lugar, la elección de la representación y dirección letrada a instancia de los órganos representativos de la sociedad, por lo que habrá que estar a lo que dispongan los estatutos o las normas de funcionamiento interno que les sea de aplicación, e incluso a los acuerdos que se hayan podido adoptar en junta general sobre atribución de facultades procesales que van más allá de la mera administración ordinaria.

Cuando la persona jurídica no ha nombrado por sí misma abogado y procurador, será el juez el que requiera el nombramiento o la designación de oficio de la persona que deba comparecer en juicio en defensa de los intereses de la persona jurídica imputada. Por tanto, es la previa petición de parte o la negativa expresa o táctica a nombrar defensor, la que origina el nombramiento de oficio de conformidad con lo que dispone la LECrim. Asimismo, se ha de tener en cuenta que le artículo 545.2 de la LOPJ ordena la designación de oficio de abogado y procurador *“a quien lo solicite o se niegue a nombrarlos, siendo preceptiva su intervención.”*

Por último, la llamada al proceso de un defensor técnico no sólo ha de ser interpretado como una manifestación más del derecho a la defensa que asiste a la persona jurídica a la que ahora se le puede exigir responsabilidad criminal (artículo 31 bis CP), sino que trasciende del interés subjetivo y personal del imputado para satisfacer formalmente las garantías procesales en el enjuiciamiento penal.

Con relación a la sospecha que existe acerca de la posible impugnación por parte de D. Juan Pérez del acuerdo social donde se decidió abrir la cuenta bancaria en Gibraltar, debemos plantearnos la prosperabilidad de tal impugnación. Este proceso se configura como un juicio de revisión de acuerdos y lo que se persigue es la satisfacción del interés general y/o social, no el interés particular de los sujetos legitimados. Asimismo la jurisprudencia declara que se habla de lesión de intereses de la sociedad y no de los intereses del socio.

El fundamento de este derecho a impugnar los acuerdos trae causa en la conformación de la voluntad social. Ésta se manifiesta a través de los acuerdos adoptados en junta, los cuales se constituyen a través de la mayoría de los votos, quedando todos los socios sometidos al acuerdo que se adopte y beneficiándose de la presunción iuris tantum de legalidad, de ahí que sea lógico el establecimiento de un mecanismo que permita oponerse a la validez del acuerdo, bien por la formación del mismo, bien por su contenido.

Las causas de impugnación son las establecidas en el artículo 204 LSC y, en el caso que nos ocupa, es el propio contenido del contrato el que sirve de fundamento para tal acción ya que, por ser contrario a la Ley, es susceptible de impugnación. En concreto, nos encontramos ante la creación de un sistema de evasión fiscal a través del cual se envía dinero a una jurisdicción calificada como paraíso fiscal de unas cantidades dinerarias procedentes de actividades delictivas.

El problema que se plantea es que la acción de impugnación de los acuerdos nulos caduca en el plazo de un año, tal y como se recoge en el artículo 205 LSC, y puesto que tal acuerdo se tuvo que adoptar con anterioridad al 1 de febrero de 2006, porque en tal fecha se abrió la referida cuenta bancaria, ya no cabe la impugnación del mismo.

Otra cuestión que interesa tratar es si cabe la posibilidad de exoneración de responsabilidad mediante la transformación de la sociedad. En el artículo 4.1 de la Ley 3/2009 sobre Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, se establece que *“una sociedad mercantil inscrita podrá transformarse en cualquier otro tipo de sociedad mercantil.”* La transformación debe ser necesariamente acordada por la junta de socios, tal y como dispone el artículo 8. Tal acuerdo se adoptará con los requisitos y formalidades establecidos en el régimen de la sociedad que se transforma.

No obstante, conviene aclarar, basándonos en el artículo 130.2 CP, que la transformación de esta sociedad en otro tipo de sociedad no extingue su responsabilidad penal en ningún caso, la cual se trasladará a la entidad en que se transforme. No puede utilizarse tal mecanismo, por tanto, con el fin de eludir las responsabilidades penales derivadas de los delitos llevados a cabo por ésta.

La hipotética transformación de esta sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad anónima a la que nos estamos refiriendo, conlleva un cambio en el capital social, que pasará de estar dividido en participaciones a dividirse en acciones y un aumento del mismo, ya que éste no puede ser inferior a sesenta mil euros, tal y como se exige en el artículo 4 LSC.

En el caso de que se quisiese sacar la sociedad a Bolsa, sería preciso un aumento del capital social, el cual se contempla en los artículos 295 a 316 LSC. Éste podría realizar por emisión de nuevas acciones o por elevación del valor nominal de las ya existentes, el cual podrá llevarse a cabo con cargo a nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social o bien con cargo a beneficios o reservas que ya figurasen en el último balance aprobado.

Para ello es preciso adoptar un acuerdo por la junta general, que requerirá el voto favorable de más de la mitad de los votos correspondientes a las participaciones en que se divida el capital social. Además, conviene tener presente que cuando el aumento haya de realizarse elevando el valor nominal de las acciones será preciso el consentimiento de todos los socios.

En las sociedades anónimas, el valor de cada una de las acciones de la sociedad, una vez aumentado el capital, habrá de estar desembolsado en una cuarta parte como mínimo. Si se trata de un aumento del capital social con emisión de nuevas acciones, cada socio tendrá derecho a suscribir un número de acciones proporcional al valor nominal de las que posea.

A continuación, procedo a exponer los trámites que serían necesarios para la admisión la misma en la Bolsa, lo cual está sujeto a un proceso doble en el que tanto la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante CNMV) como el organismo rector de la Bolsa de Valores han de acordar tal admisión.

En el artículo 32 de la Ley del Mercado de Valores (Ley 24/1988, de 28 de julio), se contempla la admisión de valores a negociación en los mercados secundarios oficiales, para la cual se requiere la verificación previa por la Comisión Nacional del Mercado de Valores del cumplimiento de los requisitos y procedimiento establecidos en la Ley y en sus normas de desarrollo. En el caso de los valores negociables en las Bolsas de Valores, dicha verificación será única y válida para todas ellas. Además, la admisión a negociación requerirá la aprobación del organismo rector, en este caso la Sociedad Rectora, a solicitud del emisor.

No obstante, por su especialidad y tecnicismo, la LMV ha delegado el procedimiento y requisitos de la emisión de valores al Real Decreto 1310/2005, de 4 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 24/1988, de 28 de julio del Mercado de Valores, en materia de admisión a negociaciones en mercados secundarios oficiales, de ofertas públicas de venta o suscripción y del folleto exigible a tales efectos (en adelante, RD Folletos)

En primer lugar, se somete la solicitud de admisión a un proceso de verificación en que la CNMV, como órgano especialista controla y verifica el cumplimiento de dos clases de requisitos:

- Requisitos de idoneidad relativos al emisor y a los valores que se emiten

Según el artículo 8 del RD Folletos, el emisor debe estar válidamente constituido de acuerdo con la normativa del país de su domicilio y debe también estar operando de conformidad con su escritura de constitución y estatutos. Asimismo se establece un requisito adicional con relación a las acciones, que prohíbe la admisión a negociación de aquellas que establezcan desventajas o diferencias en los derechos de los accionistas que se encuentren en condiciones idénticas.

En relación con los valores, el artículo 9 RD Folletos exige el cumplimiento de una serie de requisitos entre los que se encuentran: respetar el régimen al que están sometidos, estar representados mediante anotaciones en cuenta, ser libremente transmisibles o un importe total de los valores mínimo de 6 millones de euros en el caso de acciones.

- Requisitos relativos a la información:

De conformidad con el artículo 11 del RD Folletos, es menester:

- Aportar y registrar en la CNMV los documentos que acrediten la sujeción del emisor y de los valores al régimen legal pertinente.
- Aportar y registrar en la CNMV los estados financieros del emisor preparados y auditados.
- La aportación, aprobación y registro en la CNMV de un folleto informativo, así como su publicación.

IX. CONEXIDAD DE DELITOS Y PROCEDIMIENTO A SEGUIR

En primer lugar, se expone a continuación porqué los abortos ilegales cometidos en Portugal escapan de la jurisdicción española y, por tanto, no es posible su enjuiciamiento en el Estado español.

La extensión y límites de la jurisdicción española se contienen en los artículos 21 a 25 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), refiriéndose el artículo 23 en exclusiva al orden penal. El artículo 23.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial contempla el principio de territorialidad, que permite a los Tribunales españoles conocer de los delitos cometidos en territorio español, criterio que no se cumple en este caso, ya que los abortos tuvieron lugar en Portugal.

En el segundo párrafo del artículo 23 se contempla el principio de personalidad, en virtud del cual los Tribunales españoles podrán conocer de los delitos cometidos fuera del territorio nacional, siempre que los criminalmente responsables sean españoles o extranjeros que hubieren adquirido la nacionalidad con posterioridad y siempre que se den una serie de requisitos, circunstancia que tampoco se da en este caso, pues los delitos son cometidos por personas de nacionalidad portuguesa. Esto es así porque hemos considerado que los autores de los abortos ilegales son el responsable y miembros del personal sanitario de la clínica de Lisboa y la participación de los sujetos españoles se limita a una condición de cómplice.

No obstante, si consideráramos que nos encontramos ante una participación por omisión, los Tribunales españoles tendrían jurisdicción para conocer del delito de aborto. Por su parte, el artículo 23.2 extiende la jurisdicción de los Tribunales españoles a los delitos cometidos por españoles cuando el hecho sea punible en el lugar de ejecución, el agraviado o Ministerio Fiscal denuncien o interpongan querrela ante los tribunales españoles y que el delincuente no haya sido absuelto, indultado o penado en el extranjero.

Por último, en los apartados 3 y 4 se contemplan una serie de delitos de los que conocerá la jurisdicción española, bien porque afectan a unos determinados bienes jurídicos o por un principio de justicia universal, pero el delito de aborto tampoco se encuentra entre los recogidos en estos apartados. En virtud de lo expuesto, podemos afirmar que España carece de jurisdicción para conocer de los delitos de aborto cometidos en la clínica de Lisboa por personas de nacionalidad portuguesa.

Con relación al delito de blanqueo, procede traer a colación el hecho de que los abortos previos al mismo han sido cometidos en el extranjero. Son numerosos los instrumentos internacionales que aluden a la sanción del blanqueo de capitales en los casos en los que los delitos de los que proceden los bienes hayan sido cometidos en el extranjero.

La Convención de Palermo⁵ alude a la posibilidad de sancionar el lavado cuando los delitos previos hayan sido cometidos fuera de la jurisdicción del Estado. El artículo 6.2.c dispone que *“los delitos determinantes incluirán los delitos cometidos tanto dentro como fuera de la jurisdicción del Estado Parte interesado. No obstante los delitos cometidos fuera de la jurisdicción de un Estado Parte constituirán delito determinante siempre y cuando el acto correspondiente sea delito con arreglo al*

⁵ Convención de 15 de noviembre 2000 , ratificada por Instrumento de 21 de febrero 2002

derecho interno del Estado en que se haya cometido y constituyese asimismo delito con arreglo al derecho interno del Estado Parte que aplique o ponga en práctica el presente artículo si el delito se hubiese cometido allí.”

Por su parte, el artículo 6.2 letra a) del Convenio de Estrasburgo⁶ dispone que para la sanción del lavado de activos “*será irrelevante que el delito principal quede sometido a la jurisdicción penal de la Parte.*” El posterior Convenio de Varsovia⁷ dispone en su artículo 9.7 que los Estados parte han de garantizar “*que los delitos principales de blanqueo abarquen las acciones cometidas en otro Estado que constituyan un delito en dicho Estado y que habrían constituido un delito principal si se hubiera cometido en el territorio nacional. Cada Parte podrá prever que la única condición exigida es que la acción hubiera constituido un delito principal si se hubiera cometido en su territorio.*”

En cuanto a la normativa española, el propio artículo 301.4 CP sanciona expresamente al culpable de blanqueo de capitales, aunque el delito del que provinieren los bienes hubiese sido cometido total o parcialmente en el extranjero. Esta norma se encuentra parcialmente inspirada en los instrumentos internacionales que han sido mencionados y se trata de un precepto necesario, ya que es frecuente que el delito previo y el blanqueo de capitales no se realicen en el mismo país, tal y como ocurre en el presente supuesto.

Además, podemos afirmar que es indiferente que el blanqueo de capitales se encuentre sancionado o no penalmente en el país donde se ejecuta el hecho previo. Por el contrario, no cabe admitir una interpretación del artículo 301.4 CP en virtud de la cual se sancione el blanqueo de capitales aun cuando los bienes procedan de un delito previo, punible según el lugar de ejecución, pero impune en España. Una interpretación en este sentido sería contraria al tenor literal del precepto y a la CE, puesto que se estaría configurando una ley penal en blanco que se remite a las acciones punibles en el extranjero, lo que choca de forma evidente contra el mandato de determinación y contra la reserva de ley.

Con el fin de determinar cuál es el órgano competente para instruir la causa, es preciso analizar si existe una conexidad entre los distintos delitos cometidos, como ocurre en el caso de los delitos de blanqueo de capitales y delitos contra la Hacienda Pública, los cuales están ligados por una relación de conexidad en virtud del artículo 17.4 LECRIM, ya que entiendo que el delito de blanqueo se comete con la finalidad de procurar la impunidad del delito contra la Hacienda Pública. La competencia corresponderá, a tenor del artículo 18 LECRIM, al Juez del territorio donde se haya cometido el delito a que esté señalada pena mayor.

Por una parte, el delito contra la Hacienda Pública lleva aparejado una pena de prisión de uno a cinco años y el delito de blanqueo de capitales lleva aparejado una pena de prisión de seis meses a seis años. Por tanto, el delito con mayor pena es el blanqueo de capitales, el cual se consuma con la mera adquisición o posesión de los bienes con origen ilícito, lo cual tiene lugar en A Coruña. El órgano competente para la investigación será, pues, el Juzgado de Instrucción de A Coruña.

El procedimiento a seguir sería el procedimiento penal abreviado, ya que los delitos llevan aparejada una pena privativa de libertad no superior a 9 años, tal y como se

⁶ Convenio de 8 de noviembre 1990 , ratificado por Instrumento de 22 de julio 1998

⁷ Convenio de 16 de mayo 2005 , ratificado por Instrumento de 28 de diciembre 2009

contempla en el artículo 757 LECRIM. Por lo que respecta a la competencia para el conocimiento y fallo, el órgano competente para juzgar es la Audiencia provincial de A Coruña, ya que los delitos están castigados con una pena superior a 5 años.

X. MEDIDAS CAUTELARES

En el supuesto de que se iniciase un procedimiento penal que tuviese por objeto la investigación de los hechos delictivos, cabría la posibilidad de que se adoptasen una serie de medidas cautelares durante la fase de instrucción. Al haberse atribuido responsabilidad penal a las personas jurídicas con la modificación de la LO 5/2010, el CP recoge ahora una serie de penas en el artículo 33.7 que podrán imponerse a los entes morales cuando se declare su responsabilidad penal, y al propio tiempo dispone esa norma que podrán acordarse como medidas cautelares la clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial.

Para su adopción nada se dice en el CP ni en la LECRIM. Parece imprescindible respetar como presupuesto una apariencia de buen derecho para acordarlas, es decir, que aparezcan indicios suficientes de la actividad delictiva en los establecimientos o por las sociedades o empresas. Es necesario también que el juez pondere la incidencia de la clausura o suspensión de actividades en orden a prevenir la actividad delictiva y los efectos de la misma.

Las únicas previsiones legales al respecto son la de exigir la previa petición de parte y la celebración de una vista, a la que se citará a todas las partes personadas. (artículo 544 quáter 2 LECRIM). Además, estas medidas cautelares no podrán tener una duración superior a las definitivas, de modo que sólo podrán mantenerse por un plazo máximo de cinco años (que es el máximo previsto en el artículo 33.7CP).

Por lo que se refiere a la intervención de comunicaciones de la persona jurídica, nada se especifica en la LECRIM. No obstante, puesto que la titularidad del derecho al secreto de las comunicaciones también corresponde a las personas jurídicas, las comunicaciones que realizan las personas físicas de su organización, actuando en su nombre, están amparadas por el artículo 18.3 CE. De esta manera, la limitación que la propia norma constitucional prevé cuando hubiere recaído una resolución judicial que permita levantarlo, desvelarlo o conocerlo, resultando entonces legítima la intromisión es susceptible de aplicarse a las comunicaciones de la persona jurídica. Los requisitos son los siguientes:

- Identificación del sujeto respecto del cual se acuerda
- Medios de comunicación a los que alcanza la medida
- Modalidad de intervención

En virtud de lo expuesto, podemos afirmar que cabría la intervención de las comunicaciones de esta sociedad acordada por el juez. No obstante, debemos plantearnos qué ocurre respecto a la clínica de Lisboa. Con la finalidad de establecer un marco de actuación en el que pudieran desenvolverse estas investigaciones, el Convenio de asistencia judicial en materia penal entre los Estados miembros de la Unión Europea de 29 de mayo de 2000 establece por primera vez una regulación multilateralmente aceptada para la intervención internacional de las comunicaciones. La solicitud de intervención telefónica deberá ser cursada en todo caso por una autoridad judicial o, en su caso, la autoridad competente para autorizar intervenciones telefónicas. Se debe

tratar de autoridad competente no solamente en el Estado requirente, sino también conforme a la legislación del Estado requerido.

Por otra parte, con la finalidad de descubrir las circunstancias del delito, proceder a la detención de una persona o conseguir instrumentos o efectos del delito, puede resultar conveniente entrar en un lugar cerrado para proceder al registro en el interior del local. Respecto del domicilio de las personas jurídicas imputadas, la Ley 37/2011 ha añadido un párrafo donde se dispone que se considerará domicilio el espacio físico que constituya su centro de dirección, sea su domicilio social, un establecimiento dependiente, así como los lugares en que se custodien documentos u otros soportes de su vida diaria que quedan reservados al conocimiento de terceros. La ley ha sido en este caso bastante generosa con el criterio, pues ampara no sólo la sede social, sino cualquier otro lugar donde se guarde documentación relevante para la vida de la empresa, lo que significa que en tales casos será preceptiva la autorización judicial para acceder a esos lugares y aprehender documentos u objetos de la entidad imputada.

El resto de lugares cerrados podrán estar amparados por el respeto del derecho a la intimidad, por lo que, a pesar de no hallarse bajo la protección de la inviolabilidad como el domicilio, no se puede quebrantar la voluntad del titular sin las oportunas cautelas y garantías.

Los artículos 545 a 578 LECRIM regulan estas dos diligencias, subordinada la segunda a la primera, pues para efectuar el registro dentro de un lugar cerrado previamente es preciso entrar en él. Por lo tanto, cabe el registro de las sedes de la sociedad mediante el oportuno auto judicial, en la que se determinará el lugar de que se trate y la persona o cosa que se busca. Asimismo, es requisito indispensable la presencia del secretario judicial.

En mi opinión, las clínicas deben tener la consideración de domicilio, ya que se trata de un establecimiento de la sociedad, en las cuales se prestan los servicios que constituyen su objeto social y probablemente son el lugar donde se custodien los documentos de la empresa. Si consideramos que las clínicas constituyen domicilio social de la persona jurídica, se protegería de la manera expuesta. Por el contrario, si consideramos que no se trata de domicilio, no estaría amparado bajo la protección del domicilio, sino por el derecho a la intimidad.

Cuestión aparte es el registro de la clínica de Lisboa. Puesto que excede de la competencia del Estado español, sería preciso una comisión rogatoria en virtud del auxilio judicial secundario, que incluye todas aquellas medidas realizadas por el Estado requerido en su territorio, dirigidas a avanzar en una investigación penal abierta en el Estado requirente. Estas medidas incluyen, entre otras cosas, la obtención de pruebas mediante registros. En el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Material Penal, de 10 de abril de 1959, ratificado por todos los Estados miembros del Consejo de Europa, salvo San Marino y por Israel, se regulan las comisiones rogatorias y, en concreto, en el artículo 3 se establece que *“ la parte requerida hará ejecutar, en la forma que su legislación establezca, las comisiones rogatorias relativas a un asunto penal que le cursen las autoridades judiciales de la Parte requirente y que tengan como fin realizar actuaciones de instrucción o transmitir piezas probatorias, expedientes o documento.”*

Este Convenio cuenta con dos Protocolos Adicionales, el primero de 1978, que se dirige principalmente a paliar las dificultades de aplicación del convenio, modulando sus reglas generales y el segundo, del año 2001, introduce profundas modificaciones al Convenio, inspiradas directamente en el Convenio 2000 de asistencia judicial en materia penal entre los Estados Miembros de la Unión Europea. En relación con este último Convenio, procede señalar que no se trata de un instrumento autónomo, en la medida de que no puede fundamentar por sí mismo una petición de asistencia judicial penal, sino que trata de completar y facilitar la aplicación el Convenio europeo de 1959.

Por lo que respecta a la asistencia judicial en materia de cuentas bancarias, el Protocolo del Convenio relativo a la asistencia judicial en materia penal entre los Estados miembros de la Unión Europea de 2000 aporta una serie de soluciones. Por una parte, prevé dos tipos de asistencia consistentes en el suministro de información de las cuentas bancarias y de las transacciones y, por otra parte, una tercera relativa al control de dichas transacciones por un período determinado, todas ellas abordadas en tres preceptos independientes, artículos 1,2 y 3 respectivamente.

Para garantizar la efectividad de la asistencia prevista en los artículos 1 a 3 del Protocolo y también en el Convenio de 2000, se prohíbe a los Estados invocar el secreto bancario como motivo para rechazar la cooperación solicitada (artículo 7) y se les insta para que adopten las medidas necesarias para asegurar que los bancos no revelen al cliente interesado o a otros terceros el hecho de que se ha transmitido información a otro Estado o de que se está llevando a cabo una investigación, es decir, medidas tendentes a garantizar la confidencialidad.

La forma de asistencia prevista en el artículo 1 consiste en que el Estado requerido averigüe si una persona física o jurídica, que está siendo objeto de una investigación penal, es titular o tiene bajo su control una o más cuentas en una entidad bancaria situada en su territorio y si fuese así facilitar información acerca de esas cuentas. Por su parte, el artículo 2 que el Estado requerido facilite los detalles de determinadas cuentas bancarias y de las operaciones que se realicen en el las durante un período determinado, incluyendo los pormenores de las cuentas emisoras o receptoras. La última forma de asistencia consiste en controlar, durante un período determinado, las operaciones bancarias que se realicen a través de una o varias cuentas especificadas por el Estado requirente en la solicitud y en comunicar el resultado del control a dicho Estado, que en la solicitud habrá debido explicitar la relación que media entre la información requerida y la investigación que lleva a cabo.

El problema que se plantea en nuestro supuesto es que, tal y como se prevé en el artículo 26 del propio Convenio de 2000 y en el Anexo I del Acuerdo de 19 de diciembre Europea, la aplicación del Convenio de 2000 relativo a la asistencia judicial en materia penal en la UE y el Protocolo de 2001 está subordinado a que el Convenio de asistencia judicial del consejo de Europa de 1959 haya sido ampliado a Gibraltar, lo cual no ha tenido lugar hasta el momento. Cuando tal ampliación se lleve a cabo, el Reino Unido designará una autoridad gibraltareña pertinente, competente a los efectos del Acuerdo.

En virtud de lo expuesto, considero que las autoridades españolas deberán solicitar cooperación a las autoridades de Gibraltar para llevar a cabo la investigación

correspondiente en la cuenta bancaria, si bien no tengo claro que éstas estén obligadas a cooperar, pues no hay, en principio, ninguna norma o convenio que lo exija.

XI. CONCLUSIONES FINALES

Desde la óptica tributaria, la novedad que ha supuesto la posibilidad de regularizar la situación tributaria de quienes tengan bienes o derechos no declarados, al amparo de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, se ha analizado a la vista de la situación concreta en la que se encuentra nuestro cliente. En ese sentido, y teniendo en cuenta que en este caso cabe la posibilidad de optar por la regularización, ya que no se han iniciado actuaciones de comprobación ni se ha interpuesto denuncia o querrela alguna, recomendamos a la sociedad Servicios Médicos acogerse a la mencionada regularización fiscal. A esta conclusión se ha llegado, teniendo en cuenta que al acogerse a dicha medida, tanto la sociedad como los sujetos implicados en el delito fiscal quedarían exonerados de responsabilidad penal, quedando obligados únicamente a ingresar la cuantía resultante de aplicar el porcentaje del 10 por ciento a la cuantía defraudada.

Por otra parte, el hecho de que se haya interpuesto un recurso de inconstitucionalidad contra la amnistía fiscal, no altera nuestra conclusión, toda vez que, como hemos señalado en el informe, consideramos que aun en el caso de que se declarase la inconstitucionalidad de la misma, ésta no podrá afectar de ninguna manera a aquellos sujetos que se hubiesen acogido a esta medida. Lo anterior se fundamenta tanto en el principio de ne bis in idem, pues la regularización ya implica el pago de un gravamen, como en el principio de seguridad jurídica que la Administración debe garantizar, de manera que estos sujetos no queden desamparados tras haber regularizado su situación tributaria en cumplimiento de una norma de aparente legalidad.

Desde el punto de vista penal, resulta de gran relevancia la Ley Orgánica 5/2010 por la que se reforma el Código Penal, la cual ha optado por introducir una doble vía para la fijación de la responsabilidad, de manera que junto a la imputación de aquellos delitos cometidos por las personas físicas en nombre o por cuenta de la empresa, y en su provecho, se añade la responsabilidad de la sociedad Servicios Médicos por aquellas infracciones propiciadas por no haber ejercido el debido control sobre sus empleados. No obstante, procede aclarar que la responsabilidad imputable a la persona jurídica únicamente podrá ser declarada en los supuestos donde expresamente se prevea en la Ley, correspondiendo en este caso por los delitos fiscales y delitos de blanqueo de capitales.

Por otra parte, destaca la Ley 10/2010 de Blanqueo de Capitales, que admite el autoblanqueo de forma expresa, lo cual conlleva el castigo por blanqueo de dinero llevado a cabo por el autor del delito previo del que proceden los bienes. Esta novedad implica que aquellos sujetos que sean condenados por delitos previos al blanqueo, ya sea el delito de aborto o delito fiscal, y que a su vez hayan cometido el delito de blanqueo de capitales, podrán ser castigados por ambos delitos, extremo que no estaba contemplado antes de la entrada en vigor de esta Ley. En el caso que se nos presenta, cabría la imputación por autoblanqueo a la administradora de la sociedad y a los responsables médicos.

Esta misma Ley se refiere a los abogados como sujetos obligados cuando estén implicados en el blanqueo de capitales o sepan que el cliente busca el asesoramiento jurídico para el blanqueo de capitales. Puesto que el letrado D. Xaime Castro propone la

idea del sistema de evasión fiscal de capitales y se ve implicado en el mecanismo del mismo, sería probable que se le imputase alguna de las infracciones contenidas en la Ley y, por consiguiente, se le impusiese una sanción administrativa.

Por lo que se refiere al aspecto procesal, resulta esencial delimitar el alcance de la jurisdicción española, la cual se contempla en la LOPJ y se inspira en los principios de territorialidad, personalidad y justicia universal. Tal cuestión resulta fundamental en el caso que nos ocupa, puesto que nos encontramos con delitos cometidos en el extranjero, con autores de distintas nacionalidades y con delitos que se basan en la existencia de una actividad delictiva anterior. Además, debemos acudir a las reglas de conexidad con el fin de determinar la relación entre los distintos delitos y conocer tanto el órgano judicial competente para instruir como el competente para juzgar tales conductas.

En cuanto al análisis mercantil, destaca la existencia de un catálogo de atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal a las que se puede acoger esta empresa, entre las que podemos destacar la creación de unas reglas de buen gobierno corporativo. Por otra parte, conviene señalar la imposibilidad de eludir tal responsabilidad mediante su transformación en otro tipo de sociedad, de manera que si llevase a cabo su transformación en una sociedad anónima, tal y como se ha planteado, ésta seguiría siendo responsable de los delitos cometidos. Finalmente, es preciso que la persona jurídica sea representada en juicio, de manera que si la sociedad Servicios Médicos no nombra por sí misma abogado y procurador, tendrá lugar la designación de oficio.

Por lo que respecta al ámbito internacional, se pone de manifiesto la transnacionalidad de los delitos mediante la implicación de sujetos de distintas nacionalidades así como la comisión de los mismos en diferentes Estados, situación que no solamente afecta al alcance de la jurisdicción española para juzgar tales delitos, sino también en la adopción de medidas cautelares durante la fase de investigación. No cabe duda de que esto conlleva la necesidad de cooperación entre los distintos Estados para que tales medidas puedan llevarse a cabo eficazmente, como es el caso de las comisiones rogatorias, mecanismo empleado, entre otros fines, para obtener pruebas en el extranjero, y las cuales se contemplan en el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Materia Penal de 1959.

A pesar de que existen numerosos Convenios de cooperación entre Estados, la realidad es que en ocasiones resulta difícil localizar mecanismos de cooperación entre los mismos, ya que nos podemos encontrar en situaciones en las que no cabe la aplicación de ningún convenio que sirva de fundamento para exigir la adopción de medidas por parte del Estado requerido para avanzar en el seno de una investigación judicial abierta en el Estado requirente. En el presente caso, el hecho de que Gibraltar no forme parte del Convenio de Asistencia Judicial en Materia Penal nos impide exigirle colaboración en materia de información bancaria, lo cual resultaría esencial en el marco de una investigación judicial para descubrir el sistema de evasión fiscal perpetrado por la Sociedad Servicios Médicos, los socios, la administradora y los responsables médicos.

XII. BIBLIOGRAFÍA

- ANDRÉS DOMÍNGUEZ, ANA CRISTINA: *Derecho Penal Internacional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006
- BARRACHINA, EDUARDO: *Derecho del Mercado de Valores*, Difusión Jurídica, Madrid, 2011
- CALVO VÉRGEZ, JUAN: “¿Respeto la amnistía fiscal los principios constitucionales tributarios?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi num. 814/2012*, Editorial Aranzadi, 2012
- CHOCHRÓN GIRÁLDEZ, ANA MARÍA: “Representación y defensa procesal de la persona jurídica imputada en el Proceso Penal”, *Revista Aranzadi num. 5/2011*, Editorial Aranzadi, 2011
- CONCHEIRO DEL RÍO, JAIME: *Responsabilidad patrimonial del Estado por la declaración de inconstitucionalidad de las leyes*, Dijusa, Madrid, 2001
- FELIU REY, JORGE: *Los pactos parasociales en las sociedades de capital no cotizadas*, Marcial Pons, Madrid, 2012
- G. VIADA, NATACHA: *Derecho penal y globalización*, Marcial Pons, Madrid, 2009
- GIL PECHARROMÁN, XAVIER: “Delito fiscal y blanqueo, dos sanciones para una actuación”, *El Economista*, 9 de agosto de 2010
- GÓMEZ-JARA DÍEZ, CARLOS: *Fundamentos modernos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Montevideo, 2010
- GONZÁLEZ- CUÉLLAR SERRANO, NICOLÁS: *Mecanismos de Cooperación Judicial Internacional*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, JACOBO: *Los límites de la vida y la libertad de la persona*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011
- LÓPEZ GUERRA, LUIS: *Derecho Constitucional volumen I*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007
- LOURIDO RICO, ANA MARÍA: *La asistencia judicial penal en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004
- M. BUJOSA VADELL, LORENZO: “Extraterritorialidad y jurisdicción”, *Actualidad Jurídica Aranzadi num. 303/1997*, Editorial Aranzadi, 1997
- MALLADA FERNÁNDEZ, COVADONGA: *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Lex Nova, Barcelona, 2012
- MORENO CATENA, VÍCTOR: *Derecho Procesal Penal*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012

- PORTAL MANRUBIA, JOSÉ: “La persona jurídica ante la jurisdicción penal tras la última reforma del Código Penal”, *Revista Aranzadi num. 6/2010*, Editorial Aranzadi, 2010

- PORTERO MOLINA, JOSÉ ANTONIO: *Constitución y jurisprudencia constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004