

TRABAJO FIN DE GRADO

**ANÁLISIS MULTIDISCIPLINAR
DE LA DELINCUENCIA
SOCIOECONÓMICA**

BERNARDO DOMÍNGUEZ MANTEIGA

TUTOR: XULIO FERREIRO BAAMONDE

ÍNDICE

1. Supuesto práctico.....	3
2. La “amnistía fiscal”.....	3
3. Posible inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 12/2012.....	5
4. Simultaneidad de regulaciones: delito fiscal e infracción tributaria.....	8
5. Responsabilidad penal de las personas físicas.....	11
6. Responsabilidad penal de la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L.....	13
7. Modificaciones en la normativa aplicable.....	16
8. Responsabilidad del despacho de abogados “Mato & Asociados”.....	19
9. Aspectos procesales.....	21
10. Representación en juicio de la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L.....	28
11. Transformación de la Sociedad en sociedad anónima y su posible salida a Bolsa.....	30
12. Reglas de buen gobierno corporativo (<i>Compliance</i>).....	34
13. Impugnación de acuerdos societarios.....	35
14. Conclusión.....	37
15. Bibliografía.....	42

INFORME JURÍDICO

1. SUPUESTO PRÁCTICO

El presente informe jurídico tiene por objeto analizar las posibles consecuencias de los actos realizados por la sociedad desde su fundación hasta el momento actual.

La sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. se constituyó en el año 2006. En sus Estatutos se establece como objeto social la prestación de servicios médicos en el ámbito de la Unión Europea, contando a estos efectos con establecimientos abiertos en A Coruña, Madrid y Lisboa. Además de ello, la sociedad está formada por tres socios: D. Andrés Martínez, D. Pedro Suárez y D. Juan Pérez, así como, por una administradora única, D^a. Ana López, y tres responsables médicos para cada una de las clínicas: D. Pablo Varela -A Coruña-, D. Andrés Gutiérrez -Madrid- y D. Paulo Gonçalves -Lisboa-.

Desde su fundación, bajo el conocimiento de todos sus socios, la mencionada sociedad, prestó servicios por los que cobró unos honorarios que no declaró a la Hacienda Pública, e, incluso, elaboró facturas por servicios médicos inexistentes. A estos efectos se defraudaron grandes cantidades, ascendiendo dicha cuantía a 848.000 euros en concepto de Impuesto de Sociedades correspondiente a todos los ejercicios desde el inicio de su actividad. Estas cantidades fueron depositadas en una cuenta abierta en Gibraltar, mediante una decisión conocida por todos los integrantes de la sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. Esta idea fue sugerida por el letrado D. Xaime Castro, socio del despacho de abogados Mato & Asociados.

Por otro lado, de entre los servicios prestados por la clínica lisboeta, ha de destacarse que su actividad desde enero de 2010 ha estado centrada casi exclusivamente en la práctica de abortos ilegales. Este hecho llegó a conocimiento de su administradora y de los tres socios en septiembre de 2010, y, tras el asesoramiento nuevamente del letrado Xaime Castro acerca de la continuidad o no de dichas actividades delictivas, decidieron no hacer nada al respecto, puesto que su abogado les informó de las dificultades existentes para investigar dicha situación ilícita.

Tras todo ello, ante la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, incluyendo la “amnistía fiscal”, la Sociedad quiere valorar la posibilidad de acogerse a dicha posibilidad.

2. AMNISTÍA FISCAL

La sociedad SERVICIOS MÉDICOS S.L. desde el año 2006 hasta el año 2011 ha cometido una serie de delitos contra la Hacienda Pública e infracciones tributarias, de los cuales algunos ya están prescritos (como es el delito del año 2006 y la infracción del año 2007). Cabe mencionar que para que se produzca un delito contra la Hacienda Pública, la cantidad defraudada debe exceder de 120.000 euros (artículo 305.1 del

Código penal); sin embargo, en virtud del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo¹, la sociedad podría llegar a normalizar su situación.

En este sentido, se manifiesta la amnistía fiscal en su Disposición Adicional primera expresando que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (como es el caso de SERVICIOS MÉDICOS S.L.) que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar una declaración con el objeto de regularizar 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 del Real Decreto-Ley 12/2012.

Para ello, deberán presentar una declaración que incorpore la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos, el porcentaje del 10 por ciento. Su realización determina la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

Dicha Disposición Adicional, continúa en su tercer apartado manifestando lo siguiente: *“el importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, (...) de los Impuestos sobre Sociedades (...) y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”*.

No obstante, se ha de advertir que para acogerse a este beneficio, la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. debe realizar tal declaración especial antes de que la Administración Tributaria le comunique que se ha iniciado un procedimiento de comprobación o investigación tendente a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos. Asimismo, el plazo para la presentación de las declaraciones y el ingreso del importe resultante, finalizará el 30 de noviembre de 2012.

Además, se ha de analizar la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo. Mediante esta Orden se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público y se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento. En su artículo 3, establece respecto de qué bienes se podrá entender aplicable dicha regularización fiscal: éstos son todos aquellos bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas del Impuesto sobre Sociedades. La titularidad de los bienes o derechos objeto de declaración deberá haberse adquirido por el Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, salvo que el período impositivo del declarante no coincida con el año natural, en cuyo caso la titularidad deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012. En el caso concreto, en cuanto al Impuesto de Sociedades se refiere, el ejercicio social puede o no coincidir con el año natural, las entidades pueden elegir libremente la fecha de cierre de su ejercicio económico en sus estatutos; en su defecto se entiende finalizado el 31 de diciembre.

¹ Tal Real Decreto-Ley tiene por objeto introducir diversas medidas tributarias y administrativas tendentes a la obtener la reducción del déficit público.

Además de lo anterior, con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial debe haberse depositado en una cuenta, cuya titularidad jurídica corresponda al declarante, abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional. Este último requisito también se cumple, ya que las cantidades defraudadas se encuentran depositadas en una cuenta bancaria abierta desde el 1 de febrero de 2006 en Gibraltar (territorio perteneciente al Reino Unido y miembro de la Unión Europea).

Por todo ello, se concluye que si la sociedad presenta la declaración especial que impone dicho Real Decreto-Ley 12/2012 y procede al ingreso de las cuantías defraudadas, antes del 30 de noviembre de 2012, dicha entidad societaria se encontrará al corriente del pago de sus obligaciones tributarias, y por tanto, en virtud de lo dispuesto en la Disposición final primera, si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, haciendo desaparecer los posibles delitos fiscales.

3. POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012

Se hace necesario abordar el tema de la posible inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley, puesto que se ha interpuesto un recurso de inconstitucionalidad por el PSOE. La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional dispone que este Tribunal tiene la facultad de conocer los recursos de inconstitucional contra las leyes.

En este caso concreto, se interpuso un recurso de inconstitucionalidad por el grupo parlamentario del PSOE contra el decreto ley de lucha contra el fraude fiscal aprobado por el Gobierno para regularizar los activos ocultos y hacer aflorar la economía sumergida. Dicho recurso, tiene su razón, según manifiesta el PSOE, en que dicha regularización fiscal vulnera la actual Constitución, debido a que es manifiestamente contraria a los principios de igualdad, proporcionalidad y progresividad, consagrados en el artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Así, en primer lugar, el principio de igualdad, establece que los contribuyentes que se encuentren en idéntica situación personal y económica deberán hallarse en igual posición impositiva, es decir, deberán soportar la misma carga tributaria. Esta situación no se respeta con dicha amnistía, dado que quien se acoja a esta normativa va a pagar un porcentaje muy inferior del que correspondería pagar en el período impositivo normal, mientras que las personas que se encuentren en su misma situación han tenido que pagar una mayor cantidad, si han pagado sus impuesto de forma regular.

El principio de progresividad establece que la contribución no sólo debe ser mayor de forma absoluta con el aumento de la capacidad económica, sino que además debe ser proporcionalmente mayor a medida que aumenta esta capacidad. Es decir, en íntima

conexión con este principio, se encuentra el de capacidad económica, en virtud del cual se establece que, para hallarnos ante un sistema tributario justo, la contribución debe realizarse en base a la riqueza y situación concreta de cada persona, que, en función de lo dispuesto por el Real Decreto-Ley 12/2012, se comprueba la vulneración de tales principios, puesto que, a pesar de las cantidades defraudadas, se aplicará únicamente el porcentaje del 10% a los bienes y derechos no declarados con anterioridad, sin que sea de forma progresiva en función de las cantidades afluídas. Este hecho, además, se encuentra en contraposición con lo establecido por la Ley General Tributaria, la cual regula en su artículo 3 los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario. Así, en cuanto a la ordenación establece que se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad; y, respecto a la aplicación, establece que se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

En este sentido, se pone de manifiesto que el colectivo de “contribuyentes-defraudadores” se encuentran, respecto del resto de personas que han pagado periódicamente sus impuestos, en una situación de “absoluto privilegio fiscal”, por hallarse tras la presentación de la declaración especial (Disposición Adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012) en idéntica situación de regularización tributaria pagando un importe muy reducido.

Continuando con el recurso de inconstitucionalidad, el artículo 27 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional enumera las normas jurídicas (autonómicas, nacionales e, incluso, supranacionales) que pueden ser declaradas inconstitucionales, entre las que se encuentra el Real Decreto-ley. Para ello, en primer lugar, hay que iniciar un procedimiento de declaración de inconstitucionalidad. Siguiendo el artículo 29 LOTC, éste se puede promover mediante dos formas: o bien, el recurso de inconstitucionalidad, el cual, en virtud del artículo 32 de la LOTC, están legitimados para interponerlo el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta Diputados o cincuenta Senadores, o bien, la cuestión de inconstitucionalidad promovida por Jueces o Tribunales.

En lo relativo al plazo para presentar dicho recurso, nos dice el artículo 33 LOTC que se formulará dentro del plazo de tres meses a partir de la publicación del Real Decreto-ley.

Una vez que el recurso de inconstitucionalidad se admite a trámite y, siguiendo el artículo 34 LOTC “*el Tribunal Constitucional dará traslado de la misma al Congreso de los Diputados y al Senado por conducto de sus Presidentes, al Gobierno por conducto del Ministerio de Justicia a fin de que puedan personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimaren oportunas*”. Realizadas las alegaciones en el plazo de 15 días, el Tribunal Constitucional dictará sentencia en 10 días, pudiendo prorrogar el fallo a 30 días, cuando estime necesario un plazo más amplio.

Si en el plazo de 3 meses, aunque no es el caso, ninguna de las personas mencionadas en el artículo 32 LOTC presenta un recurso de inconstitucionalidad, existe

otra vía para poder dejar sin efecto dicho Real Decreto-Ley: la cuestión de inconstitucionalidad.

Este procedimiento puede ser iniciado de oficio, por un Juez o un Tribunal, o a instancia de parte. Para ello, deben considerar que el Real Decreto-Ley (de cuya validez depende el fallo) pueda ser contrario a la Constitución. Como he manifestado, el Juez o Tribunal, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional (enviando también el testimonio de los autos principales y de las alegaciones previstas, art. 36 LOTC). Todo ello está recogido en el art. 35.1 LOTC. El mismo artículo, pero su apartado siguiente, nos dice: *“El órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluido el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, o la resolución jurisdiccional que procediese, y deberá concretar la Ley o norma con fuerza de Ley cuya constitucionalidad se cuestiona, el precepto constitucional que se supone infringido y especificar o justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión”*.

Antes de adoptar, mediante auto, su decisión definitiva, el órgano judicial oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que, en el plazo de 10 días, puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, o sobre el fondo de ésta; posteriormente, el juez resolverá en el plazo de tres días. Dicho auto no será susceptible de recurso de ninguna clase. No obstante, la cuestión de inconstitucionalidad podrá ser intentada de nuevo en las sucesivas instancias o grados en tanto no se llegue a sentencia firme.

El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad supone la suspensión provisional del proceso judicial hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre su admisión y, si ésta se produce, el proceso permanecerá suspendido hasta que dicho Tribunal resuelva definitivamente sobre la cuestión.

Siguiendo con el artículo 37 LOTC, recibida la cuestión por el Tribunal Constitucional, éste podrá, mediante auto motivado, admitirlo o no a trámite, sin más audiencia que la del Fiscal General del Estado. Si procede la admisión, será publicado en el Boletín Oficial del Estado con la finalidad de que las partes interesadas se personen en el plazo de 15 días ante el Tribunal Constitucional y, formulen alegaciones en otros 15 días.

Posteriormente, el Alto Tribunal dará traslado al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y, en caso de afectar a una Ley o a otra disposición normativa con fuerza de Ley dictadas por una Comunidad Autónoma, a los órganos legislativo y ejecutivo de la misma, todos los cuales podrán personarse y formular alegaciones sobre la cuestión planteada en el plazo común improrrogable de quince días. Concluido éste, el Tribunal dictará sentencia en el plazo de quince días, salvo que estime necesario, mediante resolución motivada, un plazo más amplio, que no podrá exceder de treinta días.

Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Supremo supone la nulidad de dicho Real Decreto-Ley 12/2012, en virtud del art. 39 LOTC. Sin embargo, en concordancia con el art. 9.3 de la CE se debe respetar el principio de seguridad jurídica, entendiendo como tal certeza, en cuanto al ordenamiento jurídico aplicable.

Así, numerosa jurisprudencia se encuentra en este sentido, disponiendo que debe prevalecer el principio de seguridad jurídica para establecer qué ordenamiento es aplicable en cada momento concreto, sin entrar a valorar la inseguridad que produciría el acogerse a un procedimiento o no en virtud de la posible inconstitucionalidad de la norma en el que se sustenta.

En este sentido, encontramos la Sentencia del Tribunal Constitucional 15/1986, de 31 de enero: “la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 de la CE equivale a certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable”, en tal Sentencia una de las personas afectadas condenada al pago de unas determinadas cantidades en concepto de salarios pretende la nulidad de tal pronunciamiento por considerar que se ha vulnerado el artículo 24 de la Constitución Española, por no haber obtenido una tutela judicial efectiva, manifestando el Tribunal que no procede tal nulidad en aras de protección del principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 del texto constitucional, entendiéndose por tal certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y defensa de los intereses jurídicos tutelados.

De la misma forma se pronuncia el Tribunal Constitucional en su Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, la cual manifiesta que: “las situaciones consolidadas han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 C.E.) las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes”. Tal pronunciamiento se produce con ocasión de la interposición de una cuestión de inconstitucionalidad que pretende que varios preceptos de la Ley 44/1978 sean declarados inconstitucionales por vulnerar el principio de igualdad. Por ello, el Alto Tribunal termina declarando la inconstitucionalidad de tales preceptos, pero manifestando expresamente que no se podrán revisar procesos ya fenecidos, bien sean con sentencia firme o mediante actuaciones administrativas firmes.

Por lo tanto, pese a la ulterior declaración de inconstitucionalidad de la amnistía fiscal, las situaciones consolidadas no son susceptibles de revisión; no sólo ya los procedimientos fenecidos por sentencia firme, como dispone el artículo 40.1 LOTC, sino también se predica esta imposibilidad de revisión de las actuaciones administrativas firmes, en aras del respeto del principio de seguridad consagrado en el art. 9.3 CE.

4. SIMULTANEIDAD DE REGULACIONES: DELITO FISCAL E INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Las consecuencias que se derivan de la doble regulación tributaria, ya sea como infracción o como delito, son de muy diversa índole.

El ordenamiento jurídico reconoce la existencia a su vez de dos modalidades: las infracciones y los delitos. Resultando de esta distinción un Derecho Tributario penal, que contiene las normas tributarias que regulan las infracciones y sanciones administrativas de carácter tributario para su autotutela, así como el procedimiento

encaminado a la imposición de dichas sanciones²; y un Derecho Penal tributario, en el que se encuadran los delitos contra la Hacienda Pública (artículos 305-310 Código Penal).

Pese a la esencial identidad existente entre ambos Derechos, pues se tipifica en base a las mismas conductas, se diferencian por el resultado obtenido. Así, si la defraudación es superior a 120.000 euros, nos hallaremos ante un delito penal, mientras que si la cantidad es inferior se tratará de una infracción administrativa. Además de lo anterior, se pretende equiparar también su régimen jurídico. En este sentido la LRJPAC ha incorporado los principios penales al ámbito administrativo sancionador.

Se ha de destacar, dentro de las consecuencias de la simultaneidad de regulación, la posible vulneración del principio *non bis in idem*. En este sentido, la Ley General Tributaria recoge los principios de responsabilidad y de no concurrencia de sanciones tributarias en sus artículos 179 y 180, respectivamente. En el primer caso, se concretan los supuestos de exoneración de responsabilidad en el ámbito tributario: incapacidad de obrar en el orden tributario, causa de fuerza mayor, etc. En el segundo, se indica el procedimiento aplicable en los casos en que la Administración considere que la infracción tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. Así, manifiesta el artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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, (...) la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa”*. Todo ello con el objetivo de no sancionar dos veces el mismo hecho, y además, el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, dispone en su artículo 7: *“En cualquier momento del procedimiento sancionador en que los órganos competentes estimen que los hechos también pudieran ser constitutivos de ilícito penal, lo comunicarán al Ministerio Fiscal”*.

Otro tema que hay que tener en consideración, es el plazo de prescripción tanto de las infracciones administrativas, como del delito contra la Hacienda Pública. Según lo dispuesto en el artículo 131 del Código Penal el plazo de prescripción del delito fiscal prescribe a los cinco años. Sin embargo, la prescripción de infracción tributaria se ha reducido a cuatro años. Por este motivo, se ha producido una discusión sobre si la prescripción del delito fiscal debe reducirse a cuatro años.

Hay que considerar, también, en el tema de la prescripción, que, a partir de los cuatro años, la administración tributaria no puede determinar la deuda, ni exigir el pago, ni imponer sanciones, ni tampoco conminar a la devolución de los ingresos indebidos, y, por este motivo, convierte en imposible la lesión del bien jurídico a partir de la prescripción administrativa. A ello se suma que, a los 4 años, una vez prescrita la

² Artículos 191-212 de la Ley General Tributaria y Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario, además, de las que puedan estar tipificadas en la normativa propia de cada tributo.

infracción tributaria, desaparece la tipicidad del delito fiscal, y se convierte en imposible la lesión del bien jurídico³.

Pues, de mantener la primacía del artículo 131 del Código Penal se producen las siguientes consecuencias insatisfactorias:

a) quien ha ganado la prescripción tributaria por el transcurso de cuatro años no puede, durante el quinto año, regularizar la deuda tributaria, pues ésta sólo es posible en tanto la deuda sea exigible. En consecuencia, se encuentra en peor condición el que ve prescribir su obligación que aquél al que no le ha prescrito, porque el primero no podrá regularizar su situación tributaria, pero si podrá ser condenado.

b) La obligación prescrita resucitaría por vía de la responsabilidad civil por la sentencia condenatoria, aunque el propio legislador haya declarado que, en estos casos, no existe daño para la Hacienda Pública.

c) El procedimiento penal, sólo podría iniciarse por vía de denuncia de un particular lo que es atípico porque, de acuerdo a la Ley General Tributaria, la vía normal para la persecución de un posible delito fiscal es la establecida en el artículo 77.6, conforme al cual la administración dará traslado al organismo penal correspondiente, si estima que la infracción pudiera ser constitutiva de delito.

Considero conveniente concluir que la prescripción tributaria de la deuda extingue, junto a la obligación, las consecuencias penales del delito. Esto se debe al principio de seguridad jurídica. Además, en relación al plazo para la extinción de la deuda existe un amplio consenso doctrinal, en el sentido de entender que la extinción de la obligación tributaria debe impedir la sanción penal. Tres son las posturas que se han adoptado al respecto:

a) Entender que por vía de la Ley 1/1998 se ha modificado el artículo 131 del Código Penal reduciendo la prescripción a 4 años. Esta postura es unánimemente rechazada pues una Ley ordinaria no puede modificar una Ley orgánica.

b) Convenir que se aplica analógicamente la excusa absolutoria y se remite, por tanto, la cuestión al ámbito de la punibilidad, posición que defienden SILVA, MOLINS, MELERO y CHOCLÁN⁴, pues para estos autores *“la prescripción constituye una excusa absolutoria fundada en el derecho tributario, que afecta al Derecho penal”*,.

c) Considerar que la prescripción tributaria a los 4 años determina una atipicidad sobrevenida.

Pese a las numerosas sentencias de diferentes tribunales acerca de si el delito fiscal prescribe o no a los cinco años, el Tribunal Supremo entiende, en su Sentencia de 10 de octubre de 2001, que el transcurso del plazo de cuatro años desde la comisión del delito fiscal se produce *“la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria (art. 64 de la LGT) tiene efectos sobre la posibilidad*

³ Vid. BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho Penal Económico*, ed. Centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 2001, págs. 266 y ss.

⁴ Vid. BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho Penal Económico*, ed. Centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 2001, págs. 275 y ss.

de iniciación del procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad de la Administración de determinar la deuda tributaria. En consecuencia, si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP, cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario, si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro años dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo”.

En este sentido dos son las consecuencias que se advierten, así, en primer lugar, producida la extinción de la obligación tributaria por prescripción, la pena no sería necesaria, al menos en los casos en que la prescripción es imputable a la inactividad de la Administración, puesto que es a ella a quien ha de interesarle y perseguir que no se produzca. En segundo lugar, la Administración debe liquidar el impuesto, y, si no lo hace, no puede ponerse en marcha el proceso penal, debido a que cualquier otra liquidación restringiría indebidamente los derechos del contribuyente.

5. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En cuanto a las responsabilidades de las personas físicas por los hechos cometidos en el marco de la organización de Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. hay que partir nuevamente de dos supuestos, es decir, en caso de que la sociedad se acoja a la amnistía fiscal, o por el contrario, decida no regularizar su situación.

Si decide continuar en esa situación ilegal, considero a la administradora única de la sociedad -Dña. Ana López- autora de un delito fiscal, pese a que el delito fiscal solo puede ser cometido por la persona, por ser el sujeto pasivo del impuesto, dispone el artículo 31 CP: “El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

Asimismo, se imputan los delitos de blanqueo de capitales por el delito previo de defraudación tributaria, y falsedad documental como coautores a los tres socios de la sociedad, D. Andrés Martínez, D. Pedro Suárez y D. Juan Pérez, y a la administradora, D^a. Ana López. Debido a que son coautores, según dispone el artículo 28 del Código Penal, “quienes realizan el hecho conjuntamente”. Expone la STS de 11-09-200 la nueva definición de la coautoría acogida en el art. 28 CP como “realización conjunta del hecho”⁵.

⁵ Vid. SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C. *Manual de Derecho Penal*, ed. Thomson Civitas, Madrid, 2011, pág. 400, viene a superar las objeciones doctrinales a la línea jurisprudencial que venía incluyendo en el concepto de autoría, a través de la doctrina del acuerdo previo, a los cooperadores no ejecutivos, es decir, a quienes realizan aportaciones causales decisivas pero ajenas al núcleo del tipo.

En lo referente al delito de aborto cometido en la clínica de Lisboa, son responsables como coautores tanto el personal sanitario portugués (sres. Amália Rodríguez, Anabela Miranda, Vítor Pinto y Gustavo Oliveira) y el responsable médico portugués –D. Paulo Gonçalves-, pero que no se podrá juzgar en España por no ser competencia de los Tribunales españoles.

Sin embargo, esta misma responsabilidad no se podrá imputar a los socios de la sociedad y a la administradora única, puesto que entiendo que con sus actos no han favorecido la continuidad de los hechos, siendo además desconocedores de la situación hasta septiembre de 2010. Pese a no poder ser juzgados por el delito de aborto, se les podría considerar autores de un delito de omisión del deber de denunciar delitos, regulado en el art. 450 CP que dispone: *“El que, pudiendo hacerlo con su intervención inmediata y sin riesgo propio o ajeno, no impidiere la comisión de un delito que afecte a las personas en su vida, integridad o salud, libertad o libertad sexual, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años si el delito fuera contra la vida, y la de multa de seis a veinticuatro meses en los demás casos, salvo que al delito no impedido le correspondiera igual o menor pena, en cuyo caso se impondrá la pena inferior en grado a la de aquél”*, además, podría añadirse a tal responsabilidad la agravante de precio, debido a que tantos los socios como la administradora ven aumentado sus beneficios como consecuencias de las prácticas abortivas. No obstante, es preciso detenerse a analizar el caso de D. Juan Pérez, quien, a cambio de no denunciar tales actividades delictivas, decidió no participar de los beneficios obtenidos por tales abortos. Si bien considero que se le considerará como autor, de la misma forma que al resto, de una omisión del deber de perseguir delitos, no se procederá a aplicar la agravante de precio.

Además de ello, pese a no ser considerados autores de un delito de aborto, sí se podrá imputar un delito de blanqueo de capitales por tal delito previo, puesto que dispone el art. 301.4 que: *“el culpable será igualmente castigado aunque el delito del que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero”*, por tanto, aunque los abortos se hayan producido en Lisboa, se les podrá condenar por poseer el dinero proveniente de dicha actividad ilícita.

En el supuesto de que la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. se acogiera a la amnistía fiscal, al quedar exento de cualquier responsabilidad penal al ampararse la Sociedad en la amnistía fiscal y regularizar sus cuentas, recordando así lo establecido en la Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 12/2012 mediante el cual se dispone que si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Por lo tanto, desaparece el delito fiscal, y, por consiguiente, no hay delito previo al blanqueo de capitales respecto a la defraudación tributaria. Asimismo, no se imputa delito de falsedad documental puesto que la exoneración de responsabilidad criminal también alcanza –por definición legal- a las irregularidades contables o falsedades instrumentales.

Por todo ello, se resume que tanto a los tres socios como a la administradora única además de ser autores de la omisión del deber de perseguir delitos, regulada en el artículo 450 del Código Penal, con agravante de precio, excepto a D. Juan Pérez. Además, se debe considerar a D. Andrés Martínez, D. Pedro Suárez, D. Juan Pérez, así como a D.^a Ana López, coautores de un delito de blanqueo de capitales (art. 301 CP) por el dinero proveniente de los abortos ilegales cometidos en la clínica lisboeta.

6. RESPONSABILIDAD PENAL DE LA SOCIEDAD SERVICIOS MÉDICOS, S.L.

Una vez analizada la participación que las personas físicas integrantes de la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. han tenido en los hechos, se debe proseguir con la posible imputación de delitos a la persona jurídica fruto de la irresponsabilidad de las personas integrantes de dicha sociedad.

El modelo de responsabilidad por atribución a la persona jurídica presupone la comisión de un hecho delictivo completo por una de las personas físicas integradas en su seno, normalmente por alguna de las que integran sus órganos o la representan. Según tal modelo, la responsabilidad por ese hecho delictivo se transfiere a la persona jurídica, en la medida en que se considera que los actos de dichos órganos en virtud de la relación funcional entre éstos y aquélla, son también, de esta última. Tales hechos, por lo demás, pueden ser de comisión activa o, también, de comisión por omisión, en la medida en que los órganos omitan deberes de vigilancia, de coordinación, o de selección que den lugar a la conducta delictiva activa de un integrante de la empresa situado en los niveles inferiores de la misma.

Como se puede deducir del artículo 31 bis del Código Penal: *“las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso”*.

Ahora bien, hay que partir de dos hipótesis para entender la responsabilidad que se atribuye a la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L., es decir, qué consecuencia conllevaría acogerse a la amnistía fiscal o, por el contrario, no acogerse y, por tanto, no regularizar su situación.

En caso de acogerse a la amnistía fiscal, la persona jurídica no tendría ninguna responsabilidad por el delito fiscal puesto que se encontraría en una situación de regularización fiscal⁶. En virtud del art. 181 de la LGT los sujetos infractores son los

⁶ Establece la Disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012: *“Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su*

obligados principales de la deuda tributaria, que según dispone el art. 7 de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, el sujeto pasivo de este impuesto es la persona jurídica por lo que la autora del delito fiscal sería la sociedad, pero, al quedar en una situación de regularización, no hay delito y, consecuentemente, tampoco hay delito de blanqueo, por no haber delito subyacente. Sí se le imputaría un delito de blanqueo de capitales por los bienes provenientes del delito de aborto.

Pero, si, por el contrario, no se acogiera a la amnistía, las consecuencias serían diferentes. Así, se podría considerar autora de un delito fiscal por ser la obligada del cumplimiento de los deberes fiscales y, correlativamente, posible autora del delito del blanqueo de capitales, en virtud de la nueva normativa que, como se tratará con posterioridad, castiga también el “autoblanqueo”. El problema se encuentra en determinar si el delito fiscal puede ser considerado un delito previo de blanqueo de capitales. El delito de blanqueo de capitales se encuentra regulado en el art. 301 CP, y en la nueva redacción fruto de la LO 5/2010 se castiga a quien “adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva”. El objeto material del delito de blanqueo de capitales del artículo 301 está constituido por los bienes que tienen su origen o proceden de una actividad delictiva. Se sigue el sistema de incriminación que admite que cualquier actividad delictiva, esto es, cualquier delito, sea idóneo para generar bienes susceptibles para ser blanqueados. Y como hemos dicho es indudable que el denominado delito fiscal del artículo 305 CP puede ser delito previo de delito de capitales. Para ello hay que analizar si la cuota defraudada es un bien que procede de un delito, y, por lo tanto, constituye objeto material idóneo del delito de blanqueo de capitales. No es fácil afirmar que la cuota defraudada constituye un bien en el sentido expresado. De acuerdo con el art. 305 CP la alusión del pago de tributos constituye la conducta típica que genera la obligación tributaria, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

Lo que surge es la denominada deuda tributaria, que según el artículo 58.1 LGT está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Es decir, el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria. Como sabemos, la cuota tributaria es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible. Y el dinero, evidentemente, constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de capitales. Se trata de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo.

El Código Penal considera objeto material del delito de blanqueo los bienes que tengan su origen o procedan de una actividad delictiva. Ambas expresiones alusivas al origen o procedencia de los bienes son equivalentes desde un punto de vista semántico. La procedencia implica que los bienes han de tener su origen en una actividad delictiva.

Podemos afirmar que un bien procede de una actividad delictiva previa cuando, suprimiendo mentalmente tal actividad previa, el bien desaparecería en su concreta configuración.

responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal”.

Existe también conexión causal y, por lo tanto, contaminación, cuando suprimiendo mentalmente la actividad delictiva, el bien no se encuentra en el patrimonio de un sujeto. En este caso, se puede afirmar que el bien tiene su origen en aquella actividad delictiva.

Es evidente que aplicando las teorías causales válidas en la ciencia jurídico-penal, el delito fiscal supone un incremento del patrimonio del defraudador, con bienes que de otro modo no estarían en el mismo. Y ello viene avalado por la propia descripción del art. 305 CP, relativo al delito de fraude fiscal, que cuantifica claramente la cantidad de dinero que constituye la cuota defraudada en más de 120.000 euros, que son los que incrementan el patrimonio del defraudador. Este dinero no estaría en su patrimonio si no hubiera defraudado a la Hacienda Pública y tiene, por lo tanto, su origen y procedencia en el delito fiscal.

Esta cuantía es el bien derivado del delito y, por lo tanto, es idónea para ser objeto material del delito de blanqueo. Que se encuentre ya en poder del defraudador no tiene ninguna importancia a efectos del blanqueo de capitales.

En definitiva, la cuota defraudada constituye un bien en el sentido del art. 301 CP, que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador. Y además supone el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales. Por lo tanto, las conductas típicas descritas en el art. 301 CP pueden recaer sobre la cuota tributaria.

Por tanto, se concluye que se podría imputar el delito fiscal, y consecuentemente, el delito de blanqueo de capitales; sin que se le pudiera atribuir el delito de abortos ilegales, debido a que el CP contiene un sistema de *numerus clausus* respecto de los delitos que generan responsabilidad penal para las persona jurídicas, entre los cuales no se encuentra el aborto.

Una vez comprobada la producción de dichos delitos, se ha de analizar las penas que procede imponer a la persona jurídica por el delito contra la Hacienda Pública y se encuentra regulado en el art. 310 bis CP, por el cual se le impondrán las siguientes penas: “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 (...) Los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33”. En consecuencia se podrán imponer las siguientes penas: las penas aplicables a las personas jurídicas, que tienen la consideración de graves, son las siguientes:

- a. Multa por cuotas o proporcional.
- b. Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita.
- c. Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- d. Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.

- e. Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años.
- f. Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años.
- g. Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años.

Estas penas propias de la persona jurídica son de mayor duración que las previstas para la persona física responsable –pueden alcanzar los quince años en el caso de la persona jurídica frente a los seis de la física- y que, por otra parte, se establece la prohibición de contratar con el sector público a la persona (física o jurídica) que haya sido condenada por la comisión de –entre otros- un delito contra la Hacienda Pública (artículo 60 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público).

Asimismo, por el delito de blanqueo de capitales, en virtud del art. 302 CP se condena a: “Multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años”, debido a que el delito de blanqueo de capitales tiene una pena privativa de libertad de 6 meses a 6 años. Además también se podrán imponer las penas previstas en los apartados b) a g) del art. 33.7 CP.

Para determinar qué delitos se le puede imputar, hay que ver cuáles han prescrito, así el delito correspondiente al ejercicio de 2006 ya no es punible; de la misma forma que tampoco lo son las infracciones tributarias correspondientes a los ejercicios de 2007 y 2008. Sin embargo, pese a no haber prescrito tampoco se le podrá imputar el delito fiscal correspondiente al año 2009, puesto que la responsabilidad de las personas jurídicas nace con la reforma introducida al Código Penal por la LO 5/2010, en consecuencia como dispone el artículo 3 del CP: “No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por Ley anterior a su perpetración. Carecerán, igualmente, de efecto retroactivo las Leyes que establezcan medidas de seguridad”.

7. CAMBIOS EN LA NORMATIVA APLICABLE

Se precisa analizar los cambios que han tenido lugar en la normativa aplicable a este caso concreto para averiguar su repercusión en el grado de responsabilidad de las personas físicas y de la sociedad.

La reforma del CP operada por la LO 5/2010, ha supuesto la modificación de la redacción del artículo 301 CP referido al blanqueo de capitales y, básicamente, introduce como novedades que:

- Constituyen conductas típicas los actos de posesión y de mera utilización.
- Basta que tengan su origen en una actividad delictiva.
- Constituye conducta típica la del “autoblanqueo” (cometida por él o por cualquiera tercera persona). Así, se establece que existirá blanqueo de capitales

cuando las conductas sean realizadas por la persona o personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes (Ley 10/2010, artículo 1.1).

Particular relevancia tiene la consideración del delito fiscal como base del delito de blanqueo de capitales. La incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de la Directiva 2005/60/CE, ha determinado que, con fecha de 28/04/2010, se promulgase la nueva Ley 10/2010, de Prevención de Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, donde se indica que se entenderá por “bien procedente de una actividad delictiva” la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública (Ley 10/2010 artículo 1.1).

En suma, el CP opera una transposición de aquella directiva de la misma manera que ha realizado la Ley 10/2010.

La reforma ha sido objeto de muchas y, en algunos casos, acertadas críticas⁷:

1. La posesión y utilización de bienes de origen delictivo no constituyen conductas propiamente de blanqueo. Los comportamientos típicos contenidos hasta ahora en el art. 301 CP eran la ocultación, el encubrimiento, la conversión, la transmisión y la adquisición, todos ellos tendentes a disimular el origen delictivo de los bienes, a darles apariencia de licitud. Por ello, como indica el CGPJ, tales conductas implican normalmente un “aparente cambio de titularidad que sitúa los bienes en el patrimonio de otra persona ajena a la comisión del delito con el fin de incorporarlo al tráfico jurídico y económico”. Sin embargo, las conductas de poseer o utilizar no suponen ocultación ni cambio de titularidad real o aparente, ya que no se disimula o esconde el origen delictivo de los bienes.

2. La incorporación de estas nuevas conductas va a dar lugar a concursos entre figuras de difícil solución. En efecto, hasta la entrada en vigor de la LO 5/2012 la posesión y el uso de bienes delictivos parecía quedar suficientemente cubierta mediante las figuras de la participación lucrativa o recepción civil del art. 122 CP, la receptación penal, el blanqueo y el comiso. Ahora, tales instituciones deberán tener su espacio propio, el cual va a quedar muy reducido con la incorporación de las conductas de posesión y utilización en el delito de blanqueo.

Consecuencia de todo ello, puede resultar que la pena a imponer a quien posee o utiliza los bienes sin haber intervenido en el delito previo, puede ser más grave que la correspondiente a dicho delito antecedente del que proceden los bienes. El CGPJ ha criticado esta situación señalando que “carece de toda justificación lógica y político-criminal y excede, con mucho, el principio constitucional de proporcionalidad de las penas”. Por ello, considera imprescindible incluir una disposición similar a la de los arts. 298.3 y 452 CP (referidos a la receptación y al encubrimiento, respectivamente), de acuerdo con la cual la *pena privativa de libertad en ningún caso podrá exceder de la señalada al delito encubierto*.

Sin embargo, la reforma del delito de blanqueo de capitales vino de la mano de la LO 5/2010, que entró en vigor en diciembre de ese mismo año; y los hechos se empezaron a cometer desde el año 2006, sin que se paralizasen en ningún momento las

⁷ Vid. LEFEBVRE, F. *Penal Económico y de la Empresa. 2011-2012*, ediciones Frances Lefebvre, Madrid, 2011, págs. 696 y ss.

actividades delictivas. Por ello, nos encontramos ante la problemática del delito continuado, como es el caso del delito de capitales, y la ley penal en el tiempo. Sobre este caso concreto, la jurisprudencia española insiste, de manera reiterada, en que, al ser el delito continuado una unidad delictiva real, la ley vigente aplicable sería aquella que impera en el momento de realizar la última acción, aun cuando hayan comenzado bajo la vigencia de una ley anterior. Así, la STS 935/2005, de 15 de julio, afirma que: “en el caso en el que la ley que rige después del comienzo de ejecución fuera más grave (...) no existiría ninguna justificación para beneficiar a los autores que, no obstante el incremento de la amenaza penal, no inhibieron sus impulsos delictivos para dar comienzo a la ejecución del delito”. Del mismo modo, la STS 1163/2005, de 11 de octubre, advierte: “Obviamente, al existir una continuidad, la Ley aplicable es la que está en vigor cuando los abusos cesan (...), el delito continuado, que por serlo supone una sustantividad de los aislados actos que lo vertebran, a la legalidad en vigor cuando cesa el delito”.

A todo ello, hay que añadir el nuevo Proyecto de Ley Orgánica que modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Este Proyecto pretende introducir nuevos cambios en el delito fiscal, que tienen por objeto facilitar la persecución de estos delitos y corregir algunas deficiencias advertidas en su aplicación.

Tal como dispone en la Exposición de Motivos del nuevo Proyecto de Ley, una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria. Tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido, producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias. Se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria.

Además, se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y, al tiempo, se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.

De la misma forma, para persuadir al obligado tributario para que regularice su situación, se prevé un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad, o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo que, por aplicación del artículo 131 del Código Penal, 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, 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.

Además, se pretende modificar el artículo 310 bis del Código Penal debido a la necesidad de armonizar la penalidad impuesta a las personas jurídicas responsables de delitos contra la Hacienda Pública, con la ya prevista para las personas físicas responsables de los mismos delitos, de suerte que, de un lado, se introduce en el apartado b) la pena de multa del doble al cuádruple en los supuestos agravados cuya regulación se propone en el nuevo artículo 305 bis y, de otro lado, se añade un nuevo segundo párrafo en el que se prevé la imposición a las personas jurídicas responsables de estos delitos de las penas que el artículo 33.7.f) prevé con carácter general y que ya el artículo 305.1 impone para las personas físicas.

Por último, un tema de gran controversia es el artículo 131.5 del Código Penal, el cual dispone que: *“en los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”*. Sin embargo, en mi opinión sería irracional que una infracción prescrita pueda ser punible años más tarde. El legislador ha establecido plazos de prescripción en función de la pena y no de la clase de proceso judicial en que deban sustanciarse las mismas. De la misma forma, no es viable que, si en la normativa penal se busca favorecer al reo, en el ámbito de la prescripción se vea claramente perjudicado, al no poder prescribir el delito más leve en tanto no prescriba el más grave.

8. RESPONSABILIDAD DEL DESPACHO DE ABOGADOS MATO & ASOCIADOS

La Ley 10/2010, de 28 de abril (de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo) transpone la directiva 2005/60/CE, 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). Esta Ley incluye en su artículo 2. ñ), a los abogados como sujetos obligados de denunciar el delito de blanqueo de capitales cuando actúen como asesores en determinadas actuaciones.

Pero este deber de denuncia colisiona con el derecho de defensa, que, en un alcance amplio, incluye tanto la defensa en juicio como el asesoramiento jurídico (artículo 6 del Estatuto de la Abogacía). Es preciso mencionar que este derecho es inseparable de la confidencialidad e incompatible con las obligaciones de control al cliente e información a la Comisión de Prevención de Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) de hechos sospechosos. No se podría imaginar, en una sociedad como la actual, un derecho a la defensa efectivo, sin la asistencia de un abogado que sea

independiente y que no tenga la obligación de vigilar a su propio cliente. Así, la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en su artículo 542.3 dice: “*Los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos*”.

A pesar de todo, en ocasiones, los abogados sobrepasan el límite del derecho a la defensa y del asesoramiento jurídico, utilizando sus conocimientos jurídicos para gestionar los negocios y/o fondos, realizar operaciones en su nombre, etc. No sería razonable que estas actuaciones quedasen amparadas en el derecho de defensa o asesoramiento que posee el abogado respecto a sus clientes.

Cuando el abogado actúa en funciones de defensa, lo que está en juego es la tutela judicial y ésta tiene el carácter de derecho fundamental, tanto a nivel nacional (artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución Española) como a nivel de la Unión Europea. En estos casos, el abogado no solo defiende el interés de su cliente sino un cierto interés supraindividual como lo es la garantía de que cualquier ciudadano podrá tener siempre un juicio justo. Sin embargo, cuando no haya un proceso pendiente o en expectativa de iniciarse, debe ceder ante un interés superior como lo es el del Estado en la Prevención del Blanqueo de Capitales (ya que en este caso prevalece el interés público).

Como dijimos anteriormente, estas obligaciones solo entran en juego cuando la actuación se proyecta sobre unas materias determinadas, que son las establecidas en el art. 2 ñ) de la ley 10/2010: *compraventa de inmuebles o entidades comerciales, gestión de fondos, valores o activos, apertura o gestión de cuentas corrientes, de ahorro o de valores, organización de empresas, fideicomiso o estructuras análogas o actuación por cuenta del cliente en operaciones financieras o inmobiliarias*. Por lo tanto, si una actuación no se encuentra dentro de los supuestos establecidos en el articulado, quedará exenta de toda obligación.

Pero, aunque la intervención del abogado se encuentre en el marco de una materia sujeta, ésta se verá exonerada cuando afecte al derecho de defensa (en relación a un procedimiento iniciado o futuro), quedando también protegido por el secreto profesional.

De esta forma, debido a que no se ha iniciado un proceso penal, ni se está llevando a cabo una investigación, la conducta realizada por el letrado, no puede encontrarse exenta de, cómo mínimo, impedir la realización de los delitos de blanqueo de capitales, por no entrar en juego el derecho de defensa en relación con el secreto profesional, y, por tanto, se deberá analizar la responsabilidad que procede a imputársele, por exceder con sus consejos del ejercicio de sus funciones.

En función de lo dicho, puesto que fue el letrado D. Xaime Castro quien sugirió la idea, se podría considerar que su actuación se encuadra dentro de la inducción, es decir, como inductor de un delito de blanqueo de capitales. Sin embargo, se considera inductor a una persona cuando ha hecho surgir de manera intencional en otra el propósito de cometer un delito, llegando éste a ser puesto en ejecución y siempre que el ejecutor material sea sujeto penalmente responsable. A partir de esta construcción se manifiestan los siguientes requisitos para considerar a una persona como inductor:

- Ha de ser anterior al hecho.
- Ha de ser directa, lo que implica la existencia de una relación personal entre inductor e inducido.
- Ha de ser eficaz, abierta e inequívoca, dirigida a un hecho determinado, no bastando un mero consejo.
- Ha de ser dolosa, el dolo del inductor tiene que encaminarse a obtener la realización por el inducido de un hecho típico y antijurídico.
- Ha de ir seguida del comienzo de la ejecución del delito⁸.

Debido a los pocos datos que se nos ofrecen en la exposición del caso, que únicamente se pone de relieve que el letrado fue quien sugirió la idea, sería excesivo considerar al letrado como inductor de un delito de blanqueo de capitales. No obstante, su conducta tampoco debería quedar impune, puesto que no se conoce si, su grado de participación, provocó, en mayor o menor medida, la realización del delito. Por ello, si no se puede comparar su actuación a la inducción, sí será responsable como cómplice de un delito de blanqueo de capitales, debido a que según dispone el art. 29 CP: “*Son cómplices los que cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos*”. Y, puesto que no se conoce con certeza su participación en el sistema de evasión ideado, se considerará cómplice de un delito de blanqueo de capitales puesto que aportó ideas al sistema delictivo posteriormente ideado.

Por su parte, D. Andrés Mato, socio mayoritario de dicho bufete, como conocedor de tal situación delictiva, sin proceder a su comunicación a las autoridades como sujeto obligado por Ley (artículo 2 de la Ley 10/2010) se le impondrá una sanción por infracción grave, recogida en el artículo 56 de la Ley 10/2010 por vulneración del deber de comunicar dichas actividades delictivas previstas en el artículo 18 de la Ley, el cual dispone: “*Los sujetos obligados comunicarán, por iniciativa propia, al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto al que exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales*”.

9. ASPECTOS PROCESALES

En primer lugar, cabe mencionar que nos encontramos ante delitos conexos. De este modo, si se estuvieran tramitando dos causas paralelas debería acordarse su acumulación en un solo proceso.

Así pues, existiendo una pluralidad de hechos delictivos, cuando se dé entre ellos algunos de los criterios de conexión, han de enjuiciarse en un mismo procedimiento y dictarse una única sentencia, cuyos pronunciamientos se extenderán a todos y cada uno de tales hechos.

⁸ Vid. SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C. *Manual de Derecho Penal*, ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2011, págs. 410 y ss.

Tiene lugar la conexión entre distintos procesos cuando existan elementos comunes, bien en relación con los imputados (conexidad subjetiva), bien en relación con los hechos delictivos (conexidad objetiva)⁹.

En la conexidad subjetiva se debe tener en cuenta que la concentración en un solo proceso de los varios delitos que se imputen a una persona no es base suficiente para su acumulación, sino que se requiere que guarden analogía o relación entre sí, lo que, en todo caso, deberá ser valorado por el tribunal que en definitiva vaya a juzgar (STS 9950/2000).

La LECrim enumera en su artículo 17 los supuestos de conexidad. Así, se establece que nos hallamos ante un supuesto de conexidad subjetiva por haber sido cometidos simultáneamente por varias personas en distintos lugares, habiendo procedido para ello concierto, guardando todos ellos analogía entre sí.

En estos delitos, normalmente se produce una alteración de las reglas generales sobre competencia objetiva o territorial (arts. 14 y 15 LECrim).

Son jueces y tribunales competentes, por su orden, para conocer de las causas por delitos conexos:

- 1º. El del territorio en que se haya cometido el delito a que esté señalada pena mayor
- 2º. El que primero comenzara la causa en el caso de que esté señalada igual pena a los delitos. Ha de entenderse por “comenzar la causa” la iniciación de cualquier actuación procesal que implique afirmación de competencia.
- 3º. El que la Audiencia de lo criminal o el Tribunal Supremo, en sus casos respectivos, designen, cuando las causas hubieren empezado al mismo tiempo, o no conste cuál comenzó primero.

Por lo tanto, debido a que estamos ante un supuesto donde una pluralidad de personas ha creado un entramado delictivo, y se perpetran varios delitos para facilitar la ejecución de otros, se observa una vinculación entre todas las actividades delictivas llevadas a cabo, y, en virtud de esto, nos hallamos ante delitos conexos. Para estos delitos conexos, conocerá de la instrucción, es decir, de todas las actuaciones encaminadas a preparar el juicio y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que puedan influir en su calificación, y la culpabilidad de los delincuentes, asegurando sus personas y las responsabilidades de los mismos, el Juzgado de Instrucción de A Coruña, y posteriormente será conocedora de la causa la Audiencia Provincial de A Coruña, puesto que el delito de blanqueo de capitales tiene previsto una pena privativa de libertad de seis meses a seis años, siendo éste el delito de mayor pena. Se consuma en A Coruña debido a que el domicilio social de la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. se encuentra en dicho lugar, y éste constituye el punto de conexión de las relaciones de la persona jurídica con la Administración tributaria; por tanto, el delito fiscal como delito previo del blanqueo, y, por consiguiente, el blanqueo se vinculan a A Coruña; de

⁹ Según estableció el Tribunal Supremo mediante el Auto 250/2000, de 22 de mayo.

la misma forma que sucede con el delito de aborto, debido a que las cantidades fruto de las actividades abortivas se enviaban a A Coruña, siendo este lugar el punto desde donde se procedía a su transmisión –una vez tiene ya origen delictivo- a la cuenta gibraltareña.

Para prevenir la continuidad de la actividad delictiva y los efectos de la misma, se pueden imponer medidas cautelares. Para cubrir este riesgo se establecen las medidas cautelares, y con ellas se pretende asegurar alguno de estos dos objetivos: en primer término, que el proceso se pueda desarrollar, a pesar de la voluntad y de las actuaciones en contrario del imputado que intente no ser juzgado, y, en segundo lugar, que la sentencia se pueda cumplir pasando por encima de la resistencia y de las maniobras que, en el proceso y fuera de él, pueda urdir el condenado. Es decir, se trata de actuaciones procesales encaminadas a impedir que la voluntad del sujeto pasivo logre que el proceso penal resulte ineficaz, burlando el ejercicio del *ius puniendi* del Estado y los derechos patrimoniales de quienes han de ser reparados de las consecuencias dañosas de los hechos.

Cuando se deban adoptar medidas cautelares contra una persona jurídica imputada en el procedimiento dispone la Ley de Enjuiciamiento Criminal que las que podrán imponérsele son las expresamente previstas en el Código Penal (art 544 quáter). Estas medidas son la clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial (art 33.7 i.f. CP). Por ende, el instructor y las partes acusadoras quedan limitados a la adopción de estas medidas cautelares, eligiendo de entre ellas las que más se adapten al supuesto de hecho, en virtud del principio de instrumentalidad y proporcionalidad.

En cuanto al enjuiciamiento del delito de aborto cometido en Lisboa, no corresponde a los Tribunales españoles el conocimiento de este hecho: los Tribunales españoles del orden penal serán competentes para el enjuiciamiento de los hechos delictivos que se cometan en territorio español o a bordo de buques o aeronaves españolas y, además, los cometidos fuera de España en los casos previstos en los apartados 2 y 3 del art. 23 LOPJ. Pero dicho principio de territorialidad, encuentra varias excepciones como son el principio de la nacionalidad, el principio real o de protección y el principio de justicia universal.

Así, dispone el art. 23.2 que conocerán los tribunales españoles de los hechos previstos en las Leyes penales españolas como delitos, aunque hayan sido cometidos fuera del territorio nacional, si los autores de los hechos fueran españoles o extranjeros que hubieren adquirido la nacionalidad española con posterioridad a la comisión del hecho y concurren los requisitos de que el hecho sea cometido en el lugar de ejecución, que el agraviado o el Ministerio Fiscal denuncien o interpongan querrela ante los tribunales españoles, y, por último, que el delincuente no haya sido absuelto, indultado o penado en el extranjero, o, en este último caso, no haya cumplido la condena. Todo ello en virtud del principio de la nacionalidad.

En cuanto al principio de territorialidad, encontramos de nuevo otra excepción: el principio real o de protección, que será juzgado en España en atención al bien jurídico protegido, con independencia de la nacionalidad del presunto autor del delito, dispone el art. 23.3 LOPJ: “Conocerá la jurisdicción española de los hechos cometidos por

españoles o extranjeros fuera del territorio nacional cuando sean susceptibles de tipificarse, según la Ley penal española, como alguno de los siguientes delitos:

- a. De traición y contra la paz o la independencia del Estado.
- b. Contra el titular de la Corona, su Consorte, su Sucesor o el Regente.
- c. Rebelión y sedición.
- d. Falsificación de la Firma o Estampilla reales, del sello del Estado, de las firmas de los Ministros y de los sellos públicos u oficiales.
- e. Falsificación de moneda española y su expedición.
- f. Cualquier otra falsificación que perjudique directamente al crédito o intereses del Estado, e introducción o expedición de lo falsificado.
- g. Atentado contra autoridades o funcionarios públicos españoles.
- h. Los perpetrados en el ejercicio de sus funciones por funcionarios públicos españoles residentes en el extranjero y los delitos contra la Administración Pública española.
- i. Los relativos al control de cambios”.

Del mismo modo, la LOPJ reconoce el principio de jurisdicción universal de ciertos delitos, es decir, con independencia del lugar en que se hubieran cometido y de las vinculaciones de los hechos o de las personas con España, y así ha sido aplicado en doctrina constante por el TC. El art. 23.4 enumera los delitos de genocidio, terrorismo, piratería y apoderamiento ilícito de aeronaves, falsificación de moneda extranjera, prostitución y corrupción de menores o incapaces, tráfico ilegal de drogas psicotrópicas, tóxicas y estupefacientes, tráfico ilegal o inmigración clandestina de personas, los relativos a la mutilación genital femenina, siempre que los responsables se encuentren en España y, en segundo, los que pueden llegar a serlo por aplicación de la firma de algún tratado o convenio internacional.

Otra excepción, en atención al bien jurídico protegido y con independencia de la independencia de la nacionalidad del presunto autor del delito se encuentra el principio real o de protección, el art. 23.3 LOPJ atribuye a la jurisdicción penal el conocimiento de los hechos cometidos por españoles o extranjeros fuera del territorio nacional, si se tratara de alguno de los más graves delitos contra el Estado o la Corona, delitos cometidos por funcionarios públicos en el extranjero, contra el control de cambios, falsificación de moneda española, así como cualquier otra falsificación que perjudique directamente el crédito o interés del Estado. Como se comprueba, el delito de aborto no se encuentra amparado por el principio real o de protección.

Como podemos apreciar, el delito de aborto no se puede enmarcar dentro de los supuestos que disponen estas excepciones, por lo tanto el delito de aborto no se podrá juzgar en España, por haber sido cometido por personas de otra nacionalidad en Lisboa, sin que sea considerado este delito uno de los cuales se puede enjuiciar en nuestro país.

Dentro de las medidas que pueden adoptarse en el curso de una investigación penal, con el fin de averiguar y hacer constar la perpetración de infracciones punibles, se encuentra la intervención de las comunicaciones habidas entre dos personas, cualquiera que sea el medio empleado, desvelando por lo general su contenido.

Dicha intervención supone naturalmente una injerencia en el ámbito propio del derecho fundamental reconocido en el artículo 18.3 CE, donde se garantiza el secreto de

las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, así como en el artículo 8 CEDH y el art. 17 PIDCP.

El derecho constitucional ampara a toda persona (física o jurídica) contra todo tipo de intromisiones, por nimias que puedan parecer, en su libre comunicar con los demás.

Como consecuencia de la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se debe analizar si las personas jurídicas pueden ser objeto de un procedimiento de investigación interviniendo sus comunicaciones, pues bien, las personas jurídicas son titulares del derecho fundamental recogido en el art. 18 CE¹⁰. Como autora de un delito se podrán realizar cuantos actos de investigación se consideren oportunos para el esclarecimiento de los hechos. En cuanto a los requisitos formales que se precisan para la adopción de esta medida restrictiva del derecho fundamental de la intervención de la comunicaciones¹¹, se advierte que los Jueces de Instrucción ostentan, pues, no sólo la última, “sino también la primera palabra” la cual han de pronunciarla en el seno de una instrucción y mediante resolución motivada en la que se determine el teléfono intervenido, el destinatario de la medida y el hecho punible investigado, todo ello en orden a garantizar el necesario control judicial que el artículo 18.3 CE garantiza, de tal suerte que, cuando pueda inferirse que no ha existido dicho control efectivo, se habrá vulnerado el referido derecho fundamental¹². La obligación de la autoridad judicial de motivar la resolución por la que dispone una intervención telefónica constituye otra exigencia del principio de “proporcionalidad”, según el cual toda resolución limitativa de un derecho fundamental ha de ser minuciosamente motivada por la autoridad o funcionario que la practique a fin de que, en ella, se plasme el indispensable “juicio de ponderación” sobre la necesidad de la medida (SSTC 26/1981, 62/1982, 37/1989, 85/1994, 181/1995, 54/1996 y, sobre todo 49/1999; STS 12 de enero de 1995). Dicha resolución judicial, en los términos en los que lo efectúa el artículo 579.2 LECrim, debe adoptar la forma de auto, el cual ha de observar todo un conjunto de requisitos, subjetivos y objetivos:

1) Subjetivos

Entre ellos destaca la determinación del destinatario de la medida (STC 49/1996), quien ha de ser el titular del derecho al secreto de las comunicaciones (el cual normalmente será el imputado, aunque no necesariamente, pues en ocasiones se hace necesario intervenir el teléfono del ofendido; y, así, la STS 18-3-1994 permite la intervención telefónica de persona no imputada) y quien no tiene por qué coincidir necesariamente con el dueño del teléfono intervenido (así, en el caso de intervención telefónica de empresas, hoteles, etc.), en cuyo caso la policía habrá de abstenerse de escuchar y grabar las conversaciones ajenas al destinatario de la medida.

¹⁰ STC 241/1992, y, Sentencia del Tribunal Supremo 2546/1998, entre otras.

¹¹ El objeto de esta diligencia lo integran todas las comunicaciones, alámbricas e inalámbricas (STC 34/1996; SSTS 8 de febrero de 1999 y 27 de septiembre de 2006), ya que todas ellas aparecen previstas en el artículo 18.3 CE y el artículo 579 no excluye las que puedan efectuarse a través del espacio radioeléctrico.

¹² En este sentido se han pronunciado tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo: SSTC 166/1999, 202/2001, 167/2002; STS 1191/2004.

2) Objetivos

Se hace necesario reflejar en el auto, de un lado, el número de teléfono objeto de la intervención y, de otro, el delito o delitos cuyo esclarecimiento constituyen la causa y finalidad de la intervención, sin que le sea dado a la policía acumular a la investigación nuevos delitos, que puedan aparecer ocasionalmente en conexión, sin solicitar inmediatamente una ampliación de la resolución judicial de intervención.

Asimismo, respecto de posible entrada y registro de las sedes societarias, es preciso mencionar la STC 139/1995, de 26 de septiembre, que se pronuncia expresando lo siguiente: “puede sostenerse en consecuencia que, desde un punto de vista constitucional, existe un reconocimiento, en ocasiones expreso y en ocasiones implícito, de la titularidad de las personas jurídicas a determinados derechos fundamentales”. Además, en sus Sentencias 137/1985, de 17 de octubre, y 149/1987, de 17 de octubre, el Tribunal Constitucional llega a la conclusión de que la libertad del domicilio aparece como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no solo respecto de las personas físicas, sino también de las jurídicas, desde el momento en que la persona jurídica viene a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional.

En este sentido, el Juez de Instrucción podrá acordar la entrada y registro de las sedes españolas de la sociedad. Para la práctica de esta diligencia es necesario el consentimiento del titular libremente prestado, y, de no existir tal, es necesaria una resolución judicial fundada, en la que el Juez deberá expresar el edificio o lugar cerrado en que haya de notificarse, la fecha (si será de día o de noche), así como el funcionario que vaya a practicarla.

Respecto al registro de la sede de Lisboa, es preciso analizar la evolución que ha tenido lugar en el ámbito de la cooperación judicial en materia penal en la Unión Europea.

En el campo del auxilio judicial internacional, los Estados han realizado un importante esfuerzo de reforzamiento de los instrumentos internacionales que les permitan, en la lucha contra la criminalidad, tanto la localización y detención de los autores, como la búsqueda de las pruebas.

En el ámbito europeo, son claves las aportaciones realizadas en el marco del Consejo de Europa y la normativa creada por los organismos de la Unión Europea.

Así, hay que destacar el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Materia Penal de 1959 creado por el Consejo de Europa, que posteriormente será complementado el Convenio de Aplicación de Schengen y con el Convenio de Asistencia Judicial en Materia Penal, hecho en Bruselas, el 29 de mayo de 2000.

La cooperación penal en el ámbito de la Unión Europea ha seguido una evolución histórica que permite distinguir varias fases. Así, en materia de cooperación policial y judicial, constituye un hito histórico en el ámbito europeo, el Acuerdo de Schengen, relativo a la supresión de controles de fronteras comunes, de 14 de junio de 1985 y el Convenio de Aplicación de Schengen de 19 de junio de 1990 –firmado por España el 25 de junio de 1991- al articular la cooperación judicial sobre la base de los Convenios del

Consejo de Europa existentes, con ciertos avances e innovaciones en los instrumentos utilizados, con la finalidad de alcanzar el objetivo perseguido por este Convenio de libre circulación de personas, servicios, mercancías y capitales. El Convenio Schengen, además de regular aspectos de cooperación judicial-policial, introduce también nuevos y simplificados mecanismos de cooperación judicial, tales como la posibilidad de cursar comisiones rogatorias directamente entre autoridades judiciales, la ampliación de la asistencia judicial, la posibilidad de hacer notificaciones por correo, incluso sin traducción, la ampliación de la facultad del artículo 21 del Convenio Europeo, a las infracciones de la legislación relativa a los tiempos de conducción y descanso¹³.

La reunión en 1993 de Ministros de Justicia de la Unión, puso de relieve que la simplificación de la asistencia judicial era un objetivo prioritario.

En julio de 1995, bajo la presidencia española, se organizó un grupo de trabajo que se ocupó del estudio de la simplificación y aceleración de los mecanismos de asistencia judicial penal, que concluiría con la elaboración de un Proyecto de Convenio relativo a la asistencia judicial entre los Estados miembros de la Unión, que, posteriormente, sería perfeccionado y ampliado su campo de aplicación, dando lugar, en 1999 a un Proyecto de acto del Consejo, que, finalmente, sería plasmado, con escasas modificaciones en el Acto del Consejo de 29 de mayo de 2000. Dicho Convenio de Asistencia Judicial en Materia Penal, hecho en Bruselas, el 29 de mayo de 2000, celebrado de conformidad con el art. 34 TUE, entró en vigor en el año 2005, es el primer instrumento de cooperación internacional en materia penal adoptado tras la entrada en vigor del TUE.

El Convenio tiene por objeto fomentar y actualizar la ayuda mutua entre autoridades judiciales y policiales y aduaneras completando y facilitando la aplicación del Convenio de 1959 y de su Protocolo Adicional de 17 de marzo de 1978, así como las disposiciones sobre asistencia judicial en materia penal del Convenio de 19 de junio de 1990 de aplicación del Acuerdo de Schengen de 14 de junio de 1985 y del Tratado de Benelux de 1962.

Tras este análisis se advierte como, por medio de las comisiones rogatorias, el Juez español podrá pedir a las autoridades judiciales del estado requerido, Portugal en este caso, que se adopte la medida de entrada y registro de la sede lisboeta, puesto que en virtud del artículo 1 del Protocolo por el que se integra el acervo de Schengen en el marco de la Unión Europea, tanto España como Portugal son Estados parte del Acuerdo de Schengen, disponiendo el artículo 51 de tal Acuerdo la posibilidad de cursar dichas comisiones rogatorias.

En cuanto a la posición que ocupa Gibraltar en la Unión Europea, su incorporación al ámbito comunitario vino de la mano de la adhesión del Reino Unido a las Comunidades Europeas el 1 de enero de 1973, lo que supuso que quedara integrado en el territorio comunitario y, por tanto, le resultaran de aplicación los Tratados

¹³ Con el Tratado de Ámsterdam –en vigor desde el 1 de mayo de 1999- nació la idea de crear, en el ámbito de la Unión Europea, un espacio de libertad, seguridad y justicia. Es el paso decisivo hacia la integración de estas materias en un marco verdaderamente comunitario y puede afirmarse que lo ha constituido este Tratado de Ámsterdam.

Con el Tratado de Lisboa se dota de un papel protagonista dentro de la Unión Europea al espacio de libertad, seguridad y justicia dentro de la Unión Europea que aparece regulado entre los objetivos de la Unión Europea por delante e independientemente del objetivo de la creación de un mercado interior.

constitutivos y el derecho derivado de los mismos, sumándose así a su estatuto jurídico internacional un nuevo estatuto particular, el jurídico comunitario. Sin embargo, respecto a la posible investigación de los movimientos de la cuenta gibraltareña, el artículo 4 del Protocolo por el que se integra el acervo de Schengen en el marco de la Unión Europea, dispone que Reino Unido no es parte contratante del acuerdo y, por consiguiente, Gibraltar tampoco será integrante de tal acuerdo.

Además, el Protocolo nº 21 sobre la posición del Reino Unido y de Irlanda respecto del espacio de libertad, seguridad y justicia, se establece en el artículo 1 que: “el Reino Unido e Irlanda no participarán en la adopción por el Consejo de medidas propuestas en virtud del título V (que lleva por rúbrica espacio de seguridad, libertad y justicia) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”.

Por todo ello, se advierte que si bien podrán enviarse comisiones rogatorias a Gibraltar con la finalidad de investigar la cuenta que la Sociedad abrió, tal y como se encuentra recogido en los artículos 276 a 278 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, Gibraltar podrá negarse a prestar esa cooperación judicial. A pesar de que se creó en el ámbito de la Unión Europea el protocolo al Convenio de Asistencia Judicial en Materia Penal del año 2000, el cual contemplaba que en las solicitudes de cooperación judicial no será posible invocar el secreto bancario por ningún Estado miembro para rechazar una solicitud de cooperación judicial o la imposibilidad de denegar la asistencia judicial por el hecho de que la solicitud se refiera a infracciones fiscales. Sin embargo, al recordar que Gibraltar está excluido de dicho Convenio, no le es aplicable, pudiendo basar su negativa en aspectos como los citados.

10. REPRESENTACIÓN EN JUICIO DE LA SOCIEDAD SERVICIOS MÉDICOS, S.L.

La LO 15/2003, de 25 de noviembre, de reforma del CP, introdujo ya en algún sentido la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al disponer su responsabilidad solidaria con el administrador en el pago de las multas (art. 31.2 CP), y, por otro lado, posibilitar medidas accesorias como la clausura, disolución, suspensión o intervención de la entidad, la privación del derecho a obtener beneficios fiscales y el decomiso de sus bienes (art. 374 CP).

Sin embargo, ha sido la Ley Orgánica 5/2012, de 22 de junio, la que ha regulado de forma explícita la responsabilidad penal de las personas jurídicas en nuestro ordenamiento disponiendo claramente su carácter y condición de autoras de hechos delictivos. Serán responsables por delitos cometidos en su nombre, o por su cuenta y en su provecho, por sus representantes y sus administradores de hecho o de derecho, así como por los delitos cometidos por sus dependientes sobre los que no se hubiere ejercido el debido control (art. 361 bis). Esta misma reforma penal ha venido a establecer un catálogo de penas para las personas jurídicas, y mecanismos para evitar la continuidad de las actividades delictuales bajo otra forma jurídica.

La Ley 37/2011, ha modificado la LECrim para incorporar a las personas jurídicas como sujetos pasivos del proceso penal, estableciendo en sus aspectos más importantes el estatuto jurídico de este tipo extraño y advenedizo de nuevos imputados.

Finalmente, las personas jurídicas han recibido un tratamiento “humanizado”, exigiendo la ley que se le haga saber la existencia del procedimiento y se le requiera para que designe un representante especial que intervenga en su nombre en las distintas diligencias, sin perjuicio de la preceptiva asistencia de abogado y procurador. Así se manifiesta el art. 119 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal disponiendo lo siguiente:

“1. Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 118 de esta Ley, haya de procederse a la imputación de una persona jurídica, se practicará con ésta la comparecencia prevista en el artículo 775, con las siguientes particularidades:

a) La citación se hará en el domicilio social de la persona jurídica, requiriendo a la entidad que proceda a la designación de un representante, así como Abogado y Procurador para ese procedimiento, con la advertencia de que, en caso de no hacerlo, se procederá a la designación de oficio de estos dos últimos. La falta de designación del representante no impedirá la sustanciación del procedimiento con el Abogado y Procurador designado.

b) La comparecencia se practicará con el representante especialmente designado de la persona jurídica imputada acompañada del Abogado de la misma. La inasistencia al acto de dicho representante determinará la práctica del mismo con el Abogado de la entidad.

c) El Juez informará al representante de la persona jurídica imputada o, en su caso, al Abogado, de los hechos que se imputan a ésta. Esta información se facilitará por escrito o mediante entrega de una copia de la denuncia o querrela presentada.

d) La designación del Procurador sustituirá a la indicación del domicilio a efectos de notificaciones, practicándose con el Procurador designado todos los actos de comunicación posteriores, incluidos aquellos a los que esta Ley asigna carácter personal. Si el Procurador ha sido nombrado de oficio se comunicará su identidad a la persona jurídica imputada”.

La persona jurídica no sólo tiene defensa letrada sino también, además, la posibilidad de designar un representante procesal que le permita intervenir de manera más intensa en el procedimiento, llegando incluso a poder prestar declaración por la persona jurídica. Ese representante no coincide con el abogado defensor ni con el procurador, y está asistido de plenos derechos procesales, que incluso puede no ser ni integrante de la persona jurídica, sino una persona especialmente designada para defender los intereses de la persona jurídica. Por lo tanto, se comprende que, en este caso, dado que, ante la posible apertura de un proceso penal, también estaría imputada gran parte de los miembros integrantes de la sociedad, se designará a una persona ajena a ésta.

La verdad es que si la opción sustantiva ha sido la consideración de las personas jurídicas como responsables penales, exactamente del mismo modo que las personas físicas, no pueden merecer un trato diferente en su intervención en el proceso. Por siguiente, deben recibir procesalmente la misma consideración que las personas físicas para el ejercicio del derecho de defensa en toda su amplitud, lo que supone que se le reciba declaración, que intervenga en las diligencias que le puedan afectar, que se le sujete al procedimiento, que formule escrito de defensa proponiendo la prueba de la que

pretenda valerse, que intervenga en las sesiones del juicio oral, que se le reconozca el derecho a la última palabra, o que pueda plantear los oportunos recursos contra las resoluciones desfavorables.

En lo referente a cómo podría afectar una condena de la sociedad a los socios y viceversa, debemos acudir para hallar la respuesta a la Circular 1/2011 relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 5/2010.

Se ha de recordar que el modelo de responsabilidad por atribución a la persona jurídica presupone la comisión de un hecho delictivo completo por una de las personas físicas integradas en su seno, normalmente por alguna de las que integran sus órganos o la representan. Sin embargo, ambas responsabilidades, tanto de la persona jurídica como de las físicas, si bien no se puede entender que sean independientes, sí son autónomas y susceptibles de apreciarse en exclusiva o de forma acumulativa respecto de la persona física, hecho éste que no sólo elimina lagunas punitivas, sino que además minimiza los previsibles intentos de deslizamiento del gravamen desde la persona física hacia la jurídica y viceversa.

A ello se añade, que, al prever la responsabilidad de la persona jurídica, ésta pasa a ser auténtico sujeto pasivo del proceso, de modo que puede defenderse por sí misma y de forma independiente frente a los intereses de quienes aparezcan acusados de cometer delitos en su provecho.

Por otra parte, el delito del que se responsabiliza a la corporación conforme a los postulados del artículo 31 bis del Código Penal ha de ser cometido en todos los casos *en provecho* de la sociedad, y, por tanto, en provecho de los propios socios. Nada justifica que los miembros de la entidad deban soportar los resultados negativos derivados de la mala gestión llevada a cabo por el administrador, y, sin embargo, permanezcan de todo punto ajenos a las consecuencias derivadas de la imposición de una pena a la entidad de la que participan.

11. TRANSFORMACIÓN DE LA SOCIEDAD SERVICIOS MÉDICOS, S.L. EN SOCIEDAD ANÓNIMA Y SU POSIBLE SALIDA A BOLSA

La transformación de la sociedad trata de describir aquellos cambios en la persona jurídica que alteran radicalmente su configuración y que no pueden considerarse simples modificaciones de estatutos, sino que lleva implícito el cambio de forma jurídica.

Sin embargo, pese a este cambio societario, se advierte que esta modificación no será suficiente para evitar, ante una posible condena, eludir su responsabilidad. Ello se debe a que el art. 130.2 del Código Penal dispone lo siguiente: *“La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión. El Juez o Tribunal podrá moderar el traslado de la pena a la persona jurídica en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con*

ella. No extingue la responsabilidad penal la disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica. Se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos”.

Si cada uno de los diversos tipos de sociedad posee un régimen jurídico distinto, el cual afecta a la sociedad (como persona jurídica) y a los socios (como sus miembros), surge a veces la necesidad o la conveniencia de transformar una sociedad concreta en otro tipo distinto, bien porque ello interesa a la sociedad misma para su propia subsistencia, o bien porque conviene a sus socios. Para dar adecuada satisfacción a estos intereses, el Derecho prevé, permite y regula la transformación de las sociedades, que podría definirse como el cambio de forma o tipo social para (disolver la sociedad y conservando la personalidad jurídica) adoptar otra de las formas o tipo de sociedad existentes en nuestro ordenamiento jurídico.

El proceso de transformación pasa necesariamente por un acuerdo de los socios, según dispone el artículo 8 de la ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Los administradores, según establece el art. 9 de dicha Ley, deberán proporcionar a los socios los siguientes documentos:

1. El informe de los administradores que explique y justifique los aspectos jurídicos y económicos de la transformación, e indique asimismo las consecuencias que tendrá para los socios, así como su eventual impacto de género en los órganos de administración e incidencia, en su caso, en la responsabilidad social de la empresa.
2. El balance de la sociedad a transformar, que deberá estar cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha prevista para la reunión, junto con un informe sobre las modificaciones patrimoniales significativas que hayan podido tener lugar con posterioridad al mismo.
3. El informe del auditor de cuentas sobre el balance presentado, cuando la sociedad que se transforme esté obligada a someter sus cuentas a auditoría.
4. El proyecto de escritura social o estatutos de la sociedad que resulte de la transformación, así como, en su caso, otros pactos sociales que vayan a constar en documento público.

El acuerdo de transformación ha de ser objeto de publicación. La finalidad, en este caso, no es la tutela de los acreedores, sino, sobre todo, dar a conocer a los socios el hecho de la transformación. En este sentido, el acuerdo de transformación se publicará una vez en el *Boletín Oficial del Registro Mercantil* y en uno de los diarios de gran circulación de la provincia en que la sociedad tenga su domicilio (art. 14 de la Ley de modificación estructural de las Sociedades Mercantiles).

Además, y puesto que la publicidad se exige para tutelar los derechos de los socios, ha de entenderse que es superflua cuando el acuerdo de transformación se adoptó por unanimidad (entre otras, RRDGRN de 17 de junio de 1992)

Como se decía, la transformación es susceptible de alterar muy profundamente la condición del socio, especialmente cuando una sociedad capitalista se transforme en sociedad personalista (pues el resultado será la responsabilidad ilimitada por las deudas sociales). Por ello, se prevé una adecuada tutela para los socios disconformes, si bien, como se ha visto, no se exige el consentimiento unánime de todos ellos para que salga adelante el acuerdo.

Con todo, el artículo 15 de la Ley 3/2009 dispone que los socios que no hubieran votado a favor del acuerdo podrán separarse de la sociedad que se transforma, conforme a lo dispuesto para las sociedades de responsabilidad limitada. Asimismo, continua el precepto disponiendo que: *“Los socios que por efecto de la transformación hubieran de asumir una responsabilidad personal por las deudas sociales y no hubieran votado a favor del acuerdo de transformación quedarán automáticamente separados de la sociedad, si no se adhieren fehacientemente a él dentro del plazo de un mes a contar desde la fecha de su adopción cuando hubieran asistido a la junta de socios, o desde la comunicación de ese acuerdo cuando no hubieran asistido”*.

Posteriormente, se otorgará la escritura pública de transformación, que incluirá las menciones legalmente exigidas para la constitución de la sociedad, cuya forma se adopte, pues la transformación no puede convertirse en expediente para burlar las exigencias en sede de constitución. La escritura ha de otorgarse por los administradores en representación de la sociedad y por los socios que pasen a responder personal e ilimitadamente por las deudas sociales. Para los detalles que ha de contener la escritura es preciso acudir a los art. 217 a 222 RRM, que distinguen minuciosamente en función de los tipos sociales resultantes de la transformación. Además, a la escritura de transformación, ha de acompañarse siempre, para su depósito en el Registro Mercantil, el balance general de la sociedad cerrado el día anterior al del acuerdo de transformación.

En fin, la escritura de transformación ha de inscribirse en el Registro Mercantil, como dispone el artículo 19: *“La eficacia de la transformación quedará supeditada a la inscripción de la escritura pública en el Registro Mercantil”*. Ha de entenderse que la inscripción reviste, como excepción, carácter constitutivo, al quedar supeditada a la inscripción registral la eficacia de la transformación.

Los efectos que conllevan la transformación, no alterará, en ningún caso, la personalidad jurídica de la sociedad, que continuará subsistiendo bajo la forma nueva. Ello implica que para los acreedores el hecho de la transformación no supone novación alguna (razón por la que no pueden oponerse alegando que se ha producido un cambio en la persona de su deudor)

Además, dispone el artículo 221 del Reglamento del Registro Mercantil, que para que se produzca la transformación de una sociedad limitada en una sociedad anónima se precisa:

“1. Para su inscripción, la transformación de sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima se hará constar en escritura pública otorgada por la sociedad, en la que se incluirán los siguientes extremos:

a) Si existieren socios con derechos de separación, la fecha de publicación del acuerdo en el *Boletín Oficial del Registro Mercantil* o, en su caso, la fecha en que se envió a cada uno de los socios que no hayan votado a favor del mismo la comunicación sustitutiva de dicha publicación.

b) El número de acciones que correspondan a cada una de las participaciones.

c) La identidad de los socios que hayan hecho uso del derecho de separación dentro del plazo correspondiente y el capital que representen o, en su caso, la declaración de los administradores, bajo su responsabilidad, de que ningún socio ha ejercitado el derecho de separación dentro de dicho plazo.

d) El informe de los expertos independientes sobre el patrimonio social no dinerario.

2. A la escritura, se acompañará, para su depósito en el Registro Mercantil, el balance de la sociedad cerrado el día anterior al acuerdo de transformación”.

En cuanto a los requisitos que debe reunir la sociedad para tener la consideración de sociedad cotizada, acudimos a la Ley del Mercado de Valores, en concreto 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 negociación de valores en mercados secundarios oficiales, de ofertas públicas de venta o suscripción y del folleto exigible a tales efectos.

Aquel que solicite la admisión a negociación en un mercado secundario oficial español de sus valores deberá estar válidamente constituido, de acuerdo con la normativa del país en el que esté domiciliado, y deberá estar operando, de conformidad con su escritura pública de constitución y estatutos, o documentos equivalentes (artículo 8).

Además, el apartado 3 de dicho artículo nos dice que las acciones de un emisor admitidas a negociación no podrán establecer desventajas o diferencias en los derechos que correspondan a los accionistas que se encuentren en condiciones idénticas y, que una vez que sean admitidas a negociación, reciban el mismo trato por lo que respecta a todos los derechos inherentes a esos valores.

También hay que tener en cuenta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto, que los valores que sean objeto de una solicitud de admisión a negociación en un mercado secundario oficial español deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Deben respetar el régimen jurídico al que estén sometidos.

- Habrán de representarse por medio de anotaciones en cuenta, sin perjuicio de lo dispuesto con respecto a los valores extranjeros en el artículo 35.1 del Real Decreto 116/1992, de 14 de febrero, sobre representación de valores por medio de anotaciones en cuenta y compensación y liquidación de operaciones bursátiles.

- Deben ser libremente transmisibles (que no existan restricciones en los estatutos del emisor o en el acuerdo de emisión de los valores). Se considerará que los

valores parcialmente desembolsados cumplen dicha condición si, a juicio de la CNMV, la transmisibilidad de dichos valores no está restringida y los inversores disponen de toda la información necesaria para que su negociación se realice de una manera transparente.

Prosigue el artículo 9 en su apartado número 5 estableciendo que, cuando se realice una oferta pública, con carácter previo a la admisión de los valores, la primera admisión no podrá realizarse antes de que finalice el período de suscripción, salvo en el caso de valores no participativos para los que no exista un período cerrado de suscripción de modo que las sucesivas emisiones y admisiones de los valores se realicen de manera continuada durante el plazo de vigencia del folleto informativo.

En cuanto al importe total de los valores cuya admisión a negociación se solicite será, como mínimo (art. 9.6):

- a. *En el caso de acciones, seis millones de euros, calculado como el valor esperado de mercado. Para estimar si se cumple este requisito, se tendrá en cuenta el precio que hayan pagado los inversores en la oferta pública previa a la admisión, si hubiera existido dicha oferta.*
- b. *En el caso de valores de deuda, 200.000 euros, calculado como valor nominal de la emisión.*
- c. *No se exigirá importe mínimo para el resto de valores.*

Estos importes señalados no se aplicarán cuando ya estén admitidos a negociación valores de la misma clase.

La CNMV podrá admitir acciones y valores de deuda que no alcancen los importes mínimos indicados con anterioridad, cuando considere que queda garantizada la existencia de un mercado suficientemente líquido para la negociación de dichos valores.

Además, en virtud de los artículos 11-13, los requisitos de información necesarios para la admisión a negociación en un mercado secundario oficial español son: aportación y registro en la CNMV de los documentos que acrediten la sujeción del emisor y de los valores al régimen jurídico que les sea aplicable; así como la aportación y registro en la CNMV de las cuentas anuales del emisor, preparadas y auditadas de acuerdo con la legislación aplicable a dicho emisor; y, por último, la admisión queda sujeta a la aportación, aprobación y registro en la CNMV de un folleto informativo, así como su publicación.

12. REGLAS DE BUEN GOBIERNO CORPORATIVO PARA ELUDIR RESPONSABILIDAD PENAL DE LA SOCIEDAD (COMPLIANCE)

Si bien, como se ha comprobado, la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. no podrá eludir su responsabilidad mediante la transformación de su forma societaria en sociedad anónima. Sin embargo, ante la posible apertura de un proceso penal, sí podrá atenuar su responsabilidad a través de la adaptación de sus modos de funcionamiento a las reglas del buen gobierno corporativo. En este sentido se manifiesta el art.31 bis 4 CP disponiendo: *“Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la*

responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:

- a. Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades.*
- b. Haber colaborado 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.*
- c. Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.*
- d. 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.”*

La disposición del art. 31 bis 4.d) atenúa la pena en caso 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. Esta atenuante persigue que la persona jurídica, en cuyo seno se ha cometido un delito por un fallo de organización, adopte medidas eficaces que en el futuro eviten esa falta de control. Se exige así a las empresas el establecimiento en su organización de medidas para prevenir y descubrir los delitos, algo que conecta directamente con procedimientos de cumplimiento normativo, conocidos como *compliance programs*.

Uno de los mayores indicadores de una cultura empresarial de cumplimiento se incluye en los *compliance programs* o programas de cumplimiento de las empresas. Dentro del contenido de estos programas de cumplimiento se encuentran, entre otros, la existencia en la empresa de un código de conducta escrito; proceder a la supervisión de los esfuerzos de cumplimiento por parte del personal cualificado; asimismo, no delegar poder facultativos de los administrativos de la empresa en personal con tendencia delictiva; reforzar la seguridad de la sociedad mediante sistemas efectivos de control y auditoría; así como, implantar procedimientos disciplinarios que hagan persuadir a los posibles infractores de cometer actividades delictivas; y, adoptar cuantas medidas sean necesarias para detectar la infracción.

Por todo lo expuesto, se recomienda a la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. que, en aras de limitar su responsabilidad frente a la posible apertura de una investigación, se realicen estos programas de cumplimiento, con el propósito de, si bien no exonerar su responsabilidad por los hechos ya cometidos, sí prevenir que en el futuro pudieran volver a cometerse actividades delictivas, aprovechando sus socios y demás integrantes la cobertura de la persona jurídica.

13. IMPUGNACIÓN DE ACUERDOS SOCIETARIOS

Uno de los socios de la sociedad, D. Juan Pérez, pretende impugnar el acto mediante el cual se decide abrir la cuenta en Gibraltar para enviar el dinero defraudado a la Hacienda Pública. Este acto tiene su origen en un acuerdo adoptado en Junta General, puesto que no cabe otra posibilidad al no disponer la sociedad de un consejo de administración (sólo cuenta con una administradora única).

En este sentido, el artículo 160 de la Ley de Sociedades de Capital enumera los asuntos que los socios pueden adoptar por ser de su competencia, de entre los cuales no tiene cabida un acuerdo sobre dicha actividad ilícita, por lo que en virtud del art. 165 LSC, se tratará de una decisión adoptada en el marco de un Junta general extraordinaria.

Asimismo, dispone el artículo 204 de la LSC que son acuerdos impugnables los acuerdos sociales contrarios a la ley, los estatutos o los que lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros; continuando dicho precepto, serán nulos los acuerdos contrarios a la ley, siendo por el contrario anulables, aquellos que vayan en contra de los Estatutos, o lesionen el interés social en beneficio de uno o varios de los socios. A renglón seguido, el art. 205 los plazos del que disponen los socios para impugnar los acuerdos en función del tipo de acuerdo ante el que nos hallemos, así: *“La acción de impugnación de los acuerdos nulos caducará en el plazo de un año”*, por el contrario, sigue el precepto exponiendo que se exceptúa de esta regla aquellos que se consideren contrarios al orden público, de los cuales la acción de impugnación no prescribe nunca; y finalizando este artículo con lo siguiente: *“La acción de impugnación de los acuerdos anulables caducará a los cuarenta días”*. Y una vez determinado los plazos, se debe analizar ante qué tipo de acto nos encontramos para ver si el socio puede proceder o no a la impugnación del acto.

En mi opinión, no queda otra suerte que reconducir este acuerdo a aquellos que contravienen el orden público, pero para afirmar esto, debemos precisar cuál es el alcance de la expresión “contrario al orden público”. En primer lugar, la STS de 18 de mayo de 2000 señala que la naturaleza jurídica del concepto de orden público es, *“en el área de los acuerdos sociales, de los denominados indeterminados...”*. Es decir, estamos ante la presencia de un concepto jurídico indeterminado.

En España comienza la evolución doctrinal de este concepto con la SSTS de 5 de abril de 1966 y, posteriormente, con la del 31 de diciembre de 1979. La más moderna es una sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2002 que se refiere, también a otra de 18 de mayo de 2000, para conceptuar el “orden público en el área de los acuerdos sociales” como *“constituido por los principios jurídicos, públicos y privados, políticos, morales y económicos, que son absolutamente obligatorios para la conservación del orden social en el pueblo y en una época determinada”*.

La citada sentencia del año 2000 se configura como la pionera de nuestra moderna jurisprudencia. Señala, como hemos dicho, el carácter de *“indeterminado”* del concepto del orden público, pero también lo define, en el área de los acuerdos sociales, identificándolo en líneas generales con *“acuerdos, convenios o negocios que suponen un ataque a la protección de los accionistas ausentes, a los accionistas minoritarios e incluso a tercero, pero siempre con una finalidad: la de privarles de la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 24-1 de la Constitución Española”*.

En el marco de interpretación y prueba del “orden público societario” lesionado el Tribunal Supremo ha construido una doctrina que resumimos así: un concepto jurídico indeterminado, excepcional, de interpretación restrictiva, cuyo análisis, en relación a la causa y contenido de los acuerdos sociales, deberá realizarse atendiendo al propósito práctico pretendido por el acuerdo (como elemento intencional) y respecto de una conducta que debe ser grave de tal forma que el juzgador debe analizar la índole y finalidad de la norma legal contrariada y la naturaleza, móviles, circunstancias y efectos

previsibles de los actos realizados, para concluir con la declaración de validez del acto contrario a la ley, si la levedad del caso lo permite, reservando la sanción de nulidad para los supuestos en que concurran trascendentales razones que hagan patente el carácter del acto gravemente contrario a la ley, la moral o el orden público.

Así se puede ver en la STS de 10 de abril de 2007 que señala, en referencia a la infracción, que *"la misma debe ser grave de tal forma que el juzgador debe analizar la índole y finalidad de la norma legal contrariada y la naturaleza, móviles, circunstancias y efectos previsibles de los actos realizados, para concluir con la declaración de validez del acto contrario a la ley si la levedad del caso lo permite, reservando la sanción de nulidad para los supuestos en que concurran trascendentales razones que hagan patente el carácter del acto gravemente contrario a la ley, la moral o el orden público"*. O la de 21 de febrero de 2006, ya citada, que recoge expresamente que la distinción en el análisis del orden público y referido al acuerdo deberá realizarse bien por su causa o por su contenido, matizando la referida sentencia, que dicho análisis deberá hacerse (como criterio hermenéutico) por "el propósito práctico perseguido con el acuerdo".

Una vez entendido esto, queda claro que si hemos de basarnos en el propósito perseguido por el acuerdo, además del carácter del acto en atención a su gravedad o no, ninguna duda cabe que, si con dicho acto se pretende defraudar a la Hacienda Pública llevando el activo monetario a la cuenta gibraltareña abierta en el marco de este acuerdo, así como posteriormente, cometer con los bienes procedentes de dicho delito fiscal otro de blanqueo de capitales, nos encontramos ante una actividad delictiva gravemente lesiva para la sociedad, pues se dejan de ingresar a las arcas del Estado español importantes cantidades de dinero, así como una grave vulneración del ordenamiento jurídico hallándonos incluso ante hechos penados con prisión.

Además de ello, el art. 206 de la Ley de Sociedades de Capital expone que estarán legitimados para impugnar los acuerdos nulos todos los socios, administradores y cualquier tercero que acredite interés legítimo. Por todo lo dicho, se concluye que D. Juan Pérez puede impugnar el acto por no existir plazo de caducidad que lo prohíba.

En cuanto a la competencia para conocer de dicho procedimiento de impugnación, corresponde en virtud del art. 86 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial, a los juzgados de lo mercantil de A Coruña.

14. CONCLUSIÓN

Tras haber procedido al análisis de los hechos sucedidos en el marco de la organización de la Sociedad SEVICIOS MÉDICOS, S.L., se advierten las siguientes consecuencias por los actos realizados desde su fundación hasta el momento actual.

Examinando las disposiciones que presenta el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, incluyendo la "amnistía fiscal", se advierte a la Sociedad que las consecuencias de regularizar su situación conforme tal disposición son más ventajosas, puesto que al haber defraudado a la Hacienda Pública durante tantos años, podrían saldar su deuda tributaria pagando un importe muy reducido pues tendrá

que presentar una declaración tributaria especial e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos correspondientes de las rentas declaradas en el Impuesto de Sociedades el porcentaje del 10 por ciento, que determinará la no exigibilidad de sanciones ni responsabilidades ante la jurisdicción penal, así como la imposibilidad de investigación por parte de la Hacienda Pública.

Ante el posible pronunciamiento de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional en virtud del recurso de inconstitucionalidad presentado por el PSOE por vulneración del artículo 31 de la Constitución española, no se podrá revisar el procedimiento administrativo llevado a cabo fruto de la regularización, debido a que numerosa jurisprudencia del Alto Tribunal manifiesta en este sentido que “las situaciones consolidadas han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 C.E.) las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes”, en aras del respeto del principio de seguridad jurídica, entendiendo tal como certeza en cuanto el ordenamiento jurídico aplicable (STC 45/1989, FJ 11°).

Tras la recomendación realizada a la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. para que se acoja a la amnistía fiscal, se advierten varias posibilidades a la hora de que se produzca la posible apertura de un proceso penal contra la entidad y sus socios, siendo muy diversos los resultados penales en caso de que se acoja o no.

En este sentido, respecto a la responsabilidad de las personas físicas integrantes si decide continuar en esa situación ilegal, se imputará a los tres socios de la sociedad, D. Andrés Martínez, D. Pedro Suárez y D. Juan Pérez, y a la administradora, D^a. Ana López como coautores de los delitos de blanqueo de capitales por el delito previo de defraudación tributaria, y falsedad documental. Además, será considerada la administradora única de la sociedad -Dña. Ana López- como autora de un delito fiscal. Pese a que dicho delito es de autoría especial, debido a que solo puede ser cometido por la persona jurídica por ser el sujeto pasivo del impuesto, dispone el artículo 31 CP: “*El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre*”.

En lo referente al delito de aborto cometido en la clínica de Lisboa, son responsables como coautores tanto el personal sanitario portugués (sres. Amália Rodríguez, Anabela Miranda, Vítor Pinto y Gustavo Oliveira) y responsable médico portugués -D. Paulo Gonçalves- como autores del delito de aborto, pero que no se podrá juzgar en España por no ser competencia de los Tribunales españoles. Sin embargo, esta misma responsabilidad no se podrá imputar a los socios de la sociedad ni a la administradora única, puesto que con sus actos no han favorecido la continuidad de los hechos, siendo además desconocedores de la situación hasta septiembre de 2010. Pese a no poder ser juzgados por el delito de aborto, se les podría considerar autores de un delito de omisión del deber de denunciar delitos regulado en el art. 450 CP añadiéndose a tal responsabilidad la agravante de precio, debido a que tanto los socios como la administradora ven aumentados sus beneficios como consecuencia de las prácticas abortivas. No obstante, en el caso de D. Juan Pérez, quien a cambio de no

denunciar tales actividades delictivas decidió no participar de los beneficios obtenidos por tales abortos, no se procederá a aplicar la agravante de precio.

Además de ello, pese a no ser considerados autores de un delito de aborto a los tres socios y a la administradora única, sí se podrá imputar un delito de blanqueo de capitales por tal delito previo.

En el supuesto de que la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. se acogiera a la amnistía fiscal, al quedar exento de cualquier responsabilidad penal por el delito fiscal al ampararse la Sociedad en la amnistía fiscal y regularizar sus cuentas, por consiguiente no hay delito previo al blanqueo de capitales respecto a la defraudación tributaria. Asimismo, no se imputa delito de falsedad documental puesto que la exoneración de responsabilidad criminal también alcanza –por definición legal- a las irregularidades contables o falsedades instrumentales.

Por todo ello, se resume que tanto a los tres socios como a la administradora única se les podría considerar autores de la omisión del deber de perseguir delitos (art. 450 CP) con la agravante de precio, no aplicándose ésta a D. Juan Pérez. Asimismo, se les debe considerar coautores de un delito de blanqueo de capitales (art. 301 CP) por el dinero proveniente de los abortos ilegales cometidos en la clínica lisboeta.

En lo referente a la responsabilidad en la que incurriría la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. por los hechos cometidos en su organización. En caso de acogerse a la amnistía fiscal, la persona jurídica no tendría ninguna responsabilidad por el delito fiscal puesto que se encontraría en una situación de regularización fiscal. En virtud del art. 181 de la LGT los sujetos infractores son los obligados principales de la deuda tributaria, que según dispone el art. 7 de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, el sujeto pasivo de este impuesto es la persona jurídica por lo que la autora del delito fiscal sería la sociedad, pero al quedar en una situación de regularización no hay delito y consecuentemente, tampoco hay delito de blanqueo por no haber delito subyacente. Sí se le imputaría un delito de blanqueo de capitales por los bienes provenientes del delito de aborto.

Si, por el contrario, no se acogiera a la amnistía, sería autora de un delito fiscal por ser la obligada del cumplimiento de los deberes tributarios y, correlativamente, autora del delito del blanqueo de capitales, sin que se le pudiera imputar el delito de abortos ilegales, debido a que el CP contiene un sistema de *numerus clausus* respecto de los delitos que generan responsabilidad penal para las persona jurídicas, entre los cuales no se encuentra el aborto.

En cuanto a la responsabilidad de los miembros del Bufete de Abogados “Mato & Asociados”, el letrado D. Xaime Castro, por su aportación a los hechos, será considerado cómplice de un delito de blanqueo de capitales, puesto que aportó ideas al sistema delictivo posteriormente ideado. Por su parte, D. Andrés Mato, socio mayoritario de dicho bufete, como conocedor de tal situación delictiva, sin proceder a su comunicación a las autoridades como sujeto obligado por Ley (artículo 2 de la Ley 10/2010) se le impondrá una sanción por infracción grave, recogida en el artículo 56 de la Ley 10/2010 por vulneración del deber de comunicar dichas actividades delictivas previstas en el artículo 18 de la Ley 10/2010, el cual dispone: “*Los sujetos obligados comunicarán, por iniciativa propia, al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención*

del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto al que exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales ”.

Siguiendo con el análisis de las consecuencias que conllevaría la apertura de un proceso penal, se advierten una serie de peculiaridades en el proceso. Así, la instrucción correspondería al Juzgado de Instrucción de A Coruña, y su posterior conocimiento a la Audiencia Provincial de A Coruña. Ello es debido a que nos hallamos ante delitos conexos, y la competencia territorial, en estos casos, es la del lugar donde se haya cometido el delito más grave, y, en este caso, es el delito de blanqueo de capitales, el cual se encuentra vinculado a A Coruña por radicar aquí el domicilio social de la Sociedad y ser el punto de conexión donde se enviaba el dinero de procedencia ilícita.

En cuanto a las diligencias de entrada y registro de las sedes y la intervención de comunicaciones, en función de la jurisprudencia expresada por el Tribunal Constitucional, se advierte que las personas jurídicas también son titulares de tales derechos, y por tanto, su limitación deberá reunir los siguientes requisitos: que se encuentren justificados en un auto motivado dictado por un juez con la finalidad de esclarecer los hechos, que respeten los principios de idoneidad y proporcionalidad, así como que se adopten en el marco de una investigación penal.

Respecto a la sede de Lisboa, debido a que tanto España como Portugal son Estados parte de los Convenios relativos a la cooperación judicial podrá llevarse a cabo el registro de esta sede, y para ello la autoridad judicial española deberá enviar una comisión rogatoria solicitando dicha colaboración. Sin embargo, no ocurre igual en relación a la posible investigación de la cuenta gibraltareña donde se enviaban las cantidades defraudadas y provenientes de las actividades abortivas, debido a que Reino Unido, y, por tanto, Gibraltar, son territorios excluidos del ámbito de la cooperación judicial en materia penal, y no le son de aplicación los diversos Convenios existentes en esta materia. Por ello, se podrá enviar la correspondiente comisión rogatoria en virtud de la cooperación internacional establecida en la Ley Orgánica del Poder Judicial, pero la autoridad judicial española se podrá encontrar con la negativa de asistencia judicial por parte de Gibraltar.

En lo relativo a la representación en juicio de la persona jurídica, si la opción sustantiva ha sido la consideración de las personas jurídicas como responsables penales, exactamente del mismo modo que las personas físicas, no pueden merecer un trato diferente en su intervención en el proceso. Por consiguiente, deben recibir procesalmente la misma consideración que las personas físicas para el ejercicio del derecho de defensa en toda su amplitud, lo que supone que se le reciba declaración, que intervenga en las diligencias que le puedan afectar, que se le sujete al procedimiento, que formule escrito de defensa proponiendo la prueba de la que pretenda valerse, que intervenga en las sesiones del juicio oral, que se el reconozca el derecho a la última palabra, o que pueda plantear los oportunos recursos contra las resoluciones desfavorables. Para ello, exige la ley que se le haga saber la existencia del procedimiento y se le requiera para que designe una representante especial que intervenga en su nombre en las distintas diligencias, sin perjuicio de la preceptiva asistencia de abogado y procurador.

Por otro lado, se pone de relieve que ante el posible intento de transformación de la sociedad limitada en sociedad anónima para eludir su responsabilidad penal, dispone en este sentido el artículo 130 del Código penal que la transformación de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, sino que ésta se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme. No obstante, sí hay un modo de atenuar la pena de la sociedad, así dispone el artículo 31.4.d: “Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: 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”, esta atenuante persigue que la persona jurídica en cuyo seno se ha cometido un delito por un fallo de organización, adopte medidas eficaces que en el futuro evitan esa falta de control. Se exige así a las empresas el establecimiento en su organización de medidas para prevenir y descubrir los delitos, algo que conecta directamente con procedimientos de cumplimiento normativo, conocidos como *compliance programs*. Por ello, se recomienda a la Sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. que realice estos programas de cumplimiento, con el propósito de, si bien no exonerar su responsabilidad por los hechos ya cometidos, sí prevenir que en el futuro pudieran volver a cometerse actividades delictivas, aprovechando sus socios y demás integrantes la cobertura de la persona jurídica.

15. BIBLIOGRAFÍA

- ANTÓN GUARDIOLA, C., *Gibraltar: un desafío en la Unión Europea*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.
- BAJO, M. / BACIGALUPO, S., *Derecho Penal Económico*, ed. Centro de estudios Ramón Areces., Madrid, 2001.
- BLANCO CORDERO, I., *El Delito de Blanqueo de Capitales*, ed. Aranzadi Thomson Reuters, Navarra, 2012.
- CARDONA TORRES, J., *Derecho penal. Parte especial: adaptado a la reforma de la Ley orgánica 5-2010, de 22 de junio*, ed. Bosch, Barcelona, 2011.
- CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho Financiero y Tributario*, ed. Aranzadi, Pamplona, 2012.
- CUADRADO RAMOS, J.D., *Manual de Derecho Mercantil*, ed. Starbook, Madrid, 2012.
- GIMENO SENDRA, V., *Derecho Procesal Penal*, ed. Civitas-Thomson Reuters, Navarra, 2011.
- LEFEBVRE, F., *Memento Práctico: Penal Económico y de la Empresa 2011-2012*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2011.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico*, ed. Iustel, Madrid, 2012.
- MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General Lecciones de Cátedra*. Ed. Thomson Reutres, Valladolid, 2012.
- PASTOR ALCOY, F., *La prescripción en el Código penal de 1995 y su aplicación retroactiva comentarios y formularios*, Ed. Prácticas de Derecho, Valencia, 1996.
- POSADA MAYA, R: *Aspectos fundamentales del delito continuado*, ed. Comares, Granada, 2012.
- SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C.: *Manual de Derecho Penal. Parte General*, ed. Thomson Civitas, Navarra, 2011.
- CABEZUELA SANCHO, D., *El Secreto Profesional de los Abogados y el blanqueo de capitales*, 2012, <http://www.diariojuridico.com/opinion/el-secreto-profesional-de-los-abogados-y-el-blanqueo-de-capitales.html> (13/11/2012).
- CONGRESO DE LOS DIPUTADOS, *Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social*, 2012,

http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CONG/BOCG/A/BOCG-10-A-17-1.PDF (19/10/2012).

- FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, CIRCULAR 1/2011, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica número 5/2010, 2011, http://www.icam.es/docs/web3/doc/NS_AE_CIRCULAR1.2011PERSONAJURIDI CADEFINITIVA.PDF (22/12/2012).
- GÓNZALEZ TAPIA, M.J., La Prescripción en el Derecho Penal, 2003, http://books.google.es/books?id=ke4X7lzEYS8C&pg=PA119&lpg=PA119&dq=%C2%BFinfluye+la+conexidad+en+la+prescripci%C3%B3n?&source=bl&ots=fwNESlgm_Q&sig=VbnKaRLyZorCAL9yOxvBy5IetC8&hl=es&sa=X&ei=I8e1UIjKHcPNtAaL0oHYBg&ved=0CCwQ6AEwAA#v=onepage&q&f=false (28/11/2012).
- SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA, Segundo Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial, 2012, <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Doctrina/SEGUNDO%20INFORME%20DTE.pdf> (28/11/2012).