

TRABAJO FIN DE GRADO

ANÁLISIS MULTIDISCIPLINAR DE LA DELINCUENCIA SOCIOECONÓMICA

BUFETE DE ABOGADOS GAREI

ALUMNA: INMACULADA GARCÍA EIMIL	TUTORA: PILAR ÁLVAREZ BARBEITO
---	--

ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
I. INTRODUCCIÓN	1
II. DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: PROBLEMAS DE CONFLUENCIA DE REGULACIÓN PENAL Y TRIBUTARIA	1
III. BLANQUEO DE CAPITALS	7
IV. PROBLEMAS DE LA EXTENSIÓN DE LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS DURANTE VARIOS AÑOS	10
V. AMNISTÍA Y SU POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD	14
VI. ABORTOS	21
VII. RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA, Y LAS CORRESPONDIENTES PENAS	21
VIII. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS	24
IX. ABOGADOS	29
X. ASPECTOS PROCESALES MÁS IMPORTANTES	32
XI. ASPECTOS MERCANTILES	37
XII. CONCLUSIONES	41
BIBLIOGRAFÍA	44

ABREVIATURAS

CP Código penal

LGT Ley General Tributaria

HP Hacienda pública

IRPF Impuesto de la renta de las personas físicas

IS Impuesto de sociedades

IVA Impuesto de valor añadido

ISyD Impuesto de sucesiones y donaciones

LIS Ley del Impuesto sobre sociedades

TS Tribunal Supremo

TC Tribunal Constitucional

STS Sentencia del Tribunal Supremo

STS Sentencia del Tribunal Constitucional

DTE Declaración Tributaria Especial

I. INTRODUCCIÓN

El presente informe jurídico se realiza para dar respuesta a una consulta planteada por un cliente a nuestro Despacho de abogados, con la finalidad de aclararle la situación jurídica en que se encuentra la empresa Servicios Médicos S.L, sus socios, su administradora y las personas que intervienen en el caso descrito.

Los hechos en los que nos basamos son los que se establecen en el documento que se le ha entregado a este despacho. La trama ante la que nos encontramos se podría resumir de forma sucinta en tres actividades ilícitas: defraudación a la Hacienda Pública, blanqueo de capitales y abortos ilegales.

En relación a la defraudación tributaria cabe señalar que la cuantía defraudada en cada período impositivo puede ser constitutiva de infracción administrativa o de delito penal. El art. 305.1 Código Penal (CP en adelante) considera delito, entre otras, la elusión de pago de tributos a la Hacienda Pública que exceda de 120.000 €. Por lo tanto, si la defraudación en cada período impositivo es inferior a 120.000 € estaríamos ante una infracción administrativa. Se toma en cuenta cada período impositivo separadamente para la determinación de la responsabilidad penal, ya que así lo señala el art. 305.2 CP *“se estará a lo defraudado en cada período impositivo”*.

Por otro lado, nos encontramos con el blanqueo de capitales, conducta típica descrita en el art. 301 del vigente CP que consiste en adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes sabiendo que proceden de una actividad ilícita¹. La ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención de blanqueo de capitales y prevención del terrorismo, considera en su art. 1 que estamos ante bienes nacidos de una actividad delictiva, entre otros, los procedentes de las cuotas tributarias defraudadas. Por lo tanto, en el momento de consumación del delito de defraudación tributaria, es decir, cuando la cuota defraudada supere los 120.000 €, se estará cometiendo también un delito de blanqueo de capitales.

En otro orden de cosas, en una de las clínicas de la empresa Servicios Médicos S.L, en concreto en la de Lisboa, se están llevando a cabo abortos ilegales. Nos encontramos ante un hecho tipificado tanto en España como en Portugal, por lo que su relevancia se centra más en el ámbito procesal, que se tratará a lo largo de este informe, más que en el estrictamente material o formal.

Éstas son las conductas más relevantes desde el punto de vista jurídico, a la que a lo largo de este documento iré tratando de dar un contenido más concreto, relacionarlas y solucionar los múltiples problemas que en torno a ellas se originan.

II. DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: PROBLEMAS DE CONFLUENCIA DE REGULACIÓN PENAL Y TRIBUTARIA

¹ En la antigua redacción sólo se consideraba blanqueo la adquisición, la conversión o la transmisión de bienes procedentes de una actividad delictiva.

En nuestro ordenamiento jurídico, el poder sancionador del Estado se despliega tanto en el ámbito del derecho administrativo como en el derecho penal. En realidad, en España, el derecho administrativo sancionador y el derecho penal son ordenamientos sustancialmente coincidentes, tanto en lo que se refiere a su objeto, como a los principios que los informan (con ciertas salvedades²). Difieren casi exclusivamente en que el derecho administrativo sancionador castiga los ataques más leves a un bien jurídico, y el derecho penal sanciona los ataques más graves.

El problema que se plantea en la práctica, en el área de cumplimiento de los deberes fiscales, es que los poderes de autotutela de la Administración permiten una acción punitiva más rápida y eficaz, pero sobre todo, más eficiente que el recurso en el orden jurisdiccional penal. Esto se debe sobre todo a problemas relacionados con la saturación de asuntos en la jurisdicción penal y a la obligatoriedad de paralizaciones de las actuaciones administrativas en tanto en cuanto no se resuelva el procedimiento judicial. Por lo tanto, si la jurisdicción penal actúa, el procedimiento administrativo se paraliza, lo cual traerá múltiples consecuencias, que se irán viendo más adelante.

La defraudación a la Hacienda constituye en principio una infracción administrativa, regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en adelante). Como se ha dicho, esta regulación está establecida para infracciones de menor calado. Consecuentemente, el CP establece, en su artículo 305, la regulación penal relativa al mismo objeto. En este caso, se supone que es una vulneración mayor de las obligaciones fiscales, pues la cantidad no ingresada deberá superar los 120.000 €, como se irá viendo más adelante.

Debe tenerse en cuenta que los ingresos públicos son el presupuesto indispensable para la realización de los fines del Estado social: educación, vivienda, medioambiente... así lo ha establecido la jurisprudencia del TS (Sentencia núm. 1590/2003, de 22 de abril³: “lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE), de cuya efectividad depende la dimensión “social” del Estado que proclama la Constitución. Por esto, el bien jurídico protegido del delito contra la Hacienda Pública es la propia Hacienda Pública en su vertiente de ingreso, como instrumento necesario para la consecución de la finalidad social del Estado diseñado en nuestra Constitución⁴”.

Desde una vertiente esencialmente tributarista se ha considerado que el bien jurídico protegido es la HP, en su vertiente objetiva, esto es, el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado. Con ello se quiere decir que también se protege el tributo como obligación de dar una cierta cantidad de dinero al Estado.

² Merece la pena anotar que un sector considerable de la doctrina, que se centra en el estudio de las sanciones administrativas, se preocupa por las diferencias que existen con las sanciones penales. Ejemplos de ello son CID MOLINÉ, “Garantías y Sanciones, argumentos contra las tesis de la identidad de garantías entre las sanciones punitivas”; *Revista de Administración Pública*, núm. 140, 1996, pp. 131-172 o BACIGALUPO, Silvina, *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de estudios Ramón Areces, 2001, pp 71-82.

³ Westlaw Aranzadi, RJ 2005\1415

⁴ Hay otros delitos, como los del art. 308, de fraude y malversación de subvenciones, en los que se protege la HP, en su vertiente de gasto público.

Una de las consecuencias de la doble regulación es que se puede afirmar que la regulación del art. 305 CP es una ley penal en blanco. Se considera ley penal en blanco aquella en que parte del tipo penal no se encuentra recogido en el texto del correspondiente artículo del CP, teniendo que acudir para desentrañar lo que falta a otra ley. La mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia se muestran favorables a esta afirmación (en este sentido, sentencia del TS, núm. 952/2006, de 6 de octubre⁵, que establece que “el delito fiscal, como precepto en blanco, debe integrarse con preceptos administrativos, harto cambiantes”. La misma sentencia también afirma que “la descripción típica del art. 349 CP, ahora el 305 CP, es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes preceptos, como la determinación de la deuda, su cuantificación, (...), pero en última instancia el juez penal, en las cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia”).

Es una ley penal en blanco, porque el CP es reactivo a las modificaciones continuas, y esto sería necesario si incluyera todos los presupuestos en materia de infracciones, requisitos, etc. Por lo tanto, como el CP no podría adaptarse a los continuos cambios en la normativa relativa a la defraudación tributaria, es necesario dejar el precepto abierto, mediante el uso de una ley penal en blanco, para que el la redacción del delito pueda adaptarse a cualquier cambio en la normativa tributaria, que por otro lado, son bastante comunes.

Por otro lado, para que un hecho constituya defraudación tributaria, es suficiente con que se deje de ingresar a la Hacienda Pública una cuantía que se debería de haber ingresado. En cambio, la jurisprudencia reciente ha establecido que para que constituya delito fiscal no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito requiere que haya un impago ocultando además las bases tributarias. En este sentido las Sentencias del TS núms. 801/2008, de 26 de noviembre⁶ y 1046/2009, de 27 de octubre⁷.

En otro orden de cosas, la doble regulación también trae problemas en relación con el principio *non bis in idem*, que tiene su causa en el principio general de proporcionalidad,⁸ en virtud del cual no se puede sancionar dos veces la misma conducta, siempre que haya identidad de hechos, sujetos y fundamentos. Este principio resulta de aplicación al delito que nos ocupa, en relación con la legislación administrativo fiscal. De esta forma, si una persona es sancionada por la comisión de un delito fiscal en vía jurisdiccional penal, está totalmente fuera de lugar que sea sancionado por los mismos hechos en vía administrativa. Del mismo modo, si ha sido sancionado en vía administrativa, queda proscrita la sanción penal. En cambio, en este último caso, hay una excepción, en virtud de la cual, no se excluye la posibilidad de actuar a la jurisdicción penal si en la pena resultante se computa la sanción administrativa sufrida (Sentencia del TS núm. 26/2006, de 20 de enero⁹). También hay

⁵ Westlaw Aranzadi RJ 2006\8006

⁶ Westlaw Aranzadi, RJ 2008\6963

⁷ Westlaw Aranzadi, RJ 2010\170

⁸ CANO CAMPOS, T., *Non bis in idem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador*, Revista de Administración Pública, núm. 156, septiembre-diciembre 2001, págs. 201-205.

⁹ Westlaw Aranzadi, RJ 2006\979

una sentencia en contra, Sentencia del TC, núm. 184/1999, de 11 de octubre¹⁰, si bien con el voto particular de dos magistrados en sentido contrario.

En realidad, el delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencian, en principio, en la acción del infractor sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción. Se trata de una cuestión meramente cuantitativa, reducida en la actualidad a que la elusión haya sobrepasado o no la cifra de 120.000 €. De este modo, si no se satisfacen los tributos que fueran precedentes, se cometería una infracción tributaria. En cambio, algunas infracciones tributarias son consideradas delictivas por su gravedad. En estos supuestos es la ley penal la encargada de la descripción del tipo. Por lo tanto, cuando la Administración tributaria considere que una infracción es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe pasar el asunto a la jurisdicción competente y abstenerse de seguir con el procedimiento administrativo hasta que haya finalizado la vía jurisdiccional correspondiente. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa, por mor del art. 180 de la vigente LGT, en virtud del cual la “*sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa*”.

Por lo tanto, el principio de *non bis in idem* impide la sanción administrativa tras la sanción penal, pero no siempre la penal tras la administrativa, siempre que en la pena resultante se compute la sanción administrativa sufrida.

En relación al límite entre la infracción administrativa y el delito fiscal, como ya se ha dicho, se establece en 120.000 €. El art. 305 fija de este modo en el tipo una condición objetiva de penalidad que consiste en que la cuantía “*de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 €*”. Por lo cual, si no se excede de la cuantía citada, no existe delito. Según establece el apartado 2 del mismo artículo, establece un elemento temporal, al dejar claro que la cuantía se calculará, en el caso de los tributos periódicos, atendiendo a lo defraudado en el período impositivo, y si es inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. Para alcanzar los 120.000 € no pueden acumularse más de un período impositivo, ni distintos impuestos, enunciándose de este modo el principio de estanqueidad impositiva.

Se pueden distinguir tres categorías de tributos en nuestro sistema actual: los periódicos (IRPF, IS), los instantáneos de liquidación periódica (IVA), y los instantáneos (ISyD). En el caso de los primeros, los 120.000 € van referidos a cada período impositivo. En el segundo caso, han de sumarse las defraudaciones de cada una de las declaraciones en el año, y en el caso de los últimos, cada hecho imponible debe sobrepasar el límite de 120.000 € para considerar perfeccionado el delito.

Es importante detenernos un momento también en establecer cuándo se consuma¹¹ el delito y los problemas que la dualidad de regulaciones plantea a efectos de la prescripción. Con carácter general, la consumación del delito se produce cuando se ha

¹⁰ Westlaw Aranzadi, RTC 1999\184

¹¹ El delito fiscal es un delito de resultado. La consumación supone la consecución de dicho resultado como consecuencia de la realización de la conducta tipificada determina el inicio del plazo de prescripción de la acción penal, así como la legislación penal aplicable.

realizado íntegramente la conducta tipificada por la ley, produciéndose un efectivo ataque al bien jurídico protegido. Al tratarse de un delito de resultado, la consumación se produce con la realización del perjuicio económico al Erario Público.

Para determinar el momento concreto de consumación del delito, habrá que acudir a las normas tributarias que determinen cuándo se produce el resultado dañoso, debiendo entenderse que éste se produce cuando ha finalizado el plazo de ingreso de deuda tributaria en el período voluntario.

Cabe entender que la consumación sólo se produce con ocasión del vencimiento del plazo en el período voluntario de pago de la deuda tributaria. Será entonces cuando se produzca la lesión o perjuicio del interés patrimonial de la HP. Por ello, la consumación se producirá el último día del período voluntario de pago.

La normativa que determina la infracción tributaria es la Ley tributaria, al ser la regulación penal, como ya se ha dicho, una ley penal en blanco. En relación con esto, es necesario saber que la norma que se aplicará será la vigente en el momento de cometerse la infracción; así lo establece el art. 10.2 LGT, señalando que las normas tributarias no tendrán efectos retroactivos salvo que establezcan lo contrario expresamente. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado. En caso de que sean desfavorables al obligado tributario serán siempre irretroactivas.

En relación con esto no plantea ningún problema la doble regulación en la materia, ya que en el mismo sentido se pronuncia el CP al establecer en su art. 2 que ningún delito ni falta podrá ser castigado con pena que no se halle previsto por Ley anterior a su perpetración. Carecerán, igualmente, de efecto retroactivo las leyes que establezcan medidas de seguridad. No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas que favorezcan al reo, aunque hubiere recaído sentencia firme y se halle cumpliendo condena (en cambio los hechos cometidos bajo una ley temporal será juzgados de acuerdo a ella, salvo que se disponga lo contrario).

Tanto lo establecido en la LGT como lo del CP, no viene a ser más que una ratificación del art. 9.3 de la CE, que establece la irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas. Esto sí planteará problemas cuyas consecuencias se analizarán más adelante, ya que el hecho de aplicar la normativa vigente en el momento de la comisión del hecho ilícito, obliga a aplicar, en función del momento, la legislación del CP antes de ser modificado en 2010 (por la LO 2/2010), y la legislación posterior a la modificación, que será desde el ejercicio de 2011. Esto se verá más detalladamente en preguntas posteriores.

En relación a la consumación, se toma la misma referencia en ámbito tributario y en el penal. En cambio, el problema se agrava en cuanto a la prescripción se refiere.

La prescripción es un supuesto fáctico normativo que desapodera al Estado de su potestad de imposición. Pues bien, en relación a la normativa penal, el delito de defraudación tributaria prescribe a los 5 años, ya que así lo establece en el art. 131 CP al referirse a los “restantes delitos graves”, entre los que se incluyen los delitos contra la Hacienda Pública. En cambio, el art. 66 de la LGT establece en 4 años el período de prescripción. Esto dio lugar a un importante debate doctrinal y jurisprudencial a efectos

de determinar si la normativa tributaria había dado lugar a un cambio en la prescripción del delito de defraudación tributaria recogido en el CP. El legislador se mantuvo en silencio, alimentando la incertidumbre en esta materia.

Por consiguiente, a falta de pronunciamiento legislativo, el TS ha sentado hasta la fecha una doctrina en la que rechaza la unidad de plazo de prescripción en el ámbito penal y en el tributario, justificada en base a la mayor gravedad de la conducta típica de naturaleza criminal.

El tribunal ha mantenido la distinción según que el presunto delito sea detectado por la Inspección, o directamente por el Ministerio Fiscal o por investigación judicial. En este último supuesto, la doctrina del TS establece que no cabe iniciar actuaciones penales cuando se ha consumado la prescripción tributaria (Sentencia del TS, núm. 1629/2001, de 10 de octubre¹²) sin determinarse el impuesto eludido. En cambio, si en dentro de plazo, la Administración determina cuál es el impuesto no pagado y las características concretas del hecho, estableciendo cuál es la deuda, mientras no transcurran los 5 años de prescripción penal cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido¹³.

Normalmente los procedimientos penales se inician previa comunicación por la Administración tributaria de un hecho que reviste caracteres de delito. Obviamente, si la Administración tributaria sólo dispone de 4 años para perseguir un hecho, no puede perseguir ni por ende comunicar a la jurisdicción penal hecho alguno a partir de ese cuarto año. Sin embargo esto no afecta a la prescripción penal; en primer lugar, porque la acción típica queda consumada cuando ésta se realiza y desde ahí puede exigirse responsabilidad penal, en este caso durante el plazo de 5 años. Ésta sólo se extingue por “las causas legalmente establecidas, sin que el plazo de prescripción de las obligaciones civiles o fiscales determine el plazo de extinción de la responsabilidad penal” (Sentencia del TS, núm 1336/2002, de 15 de julio¹⁴).

Por lo tanto es compatible la renuncia estatal de investigar y perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcurridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo.

Se plantea, en todo caso, el problema de quien ha ganado la prescripción administrativa, no puede regularizar una deuda tributaria que ya no es exigible, mientras que puede todavía ser perseguido penalmente, y por tanto, condenado.

El día en que se inicia el cómputo del plazo de prescripción es el día de cierre de los plazos para la declaración de los impuestos (art. 67 LGT).

¹² Westlaw Aranzadi RJ 2001\8554

¹³ En definitiva, a nuestro juicio, la prescripción del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria no extingue la responsabilidad penal derivada de la comisión del delito. Ninguna ley penal condiciona la realización del tipo delictivo al hecho de que la cuota defraudada sea “debida y subsistente, en el momento de ejercerse la acción penal. Los distintos elementos del tipo han de concurrir en el momento de consumación del delito, y no en el momento en que son juzgados. RAMÍREZ GÓMEZ, *La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal*, Revista Técnica Tributaria, núm. 43, pág. 72.

¹⁴ Westlaw Aranzadi, RJ 2002\8709

Por último, en relación a la posibilidad de existencia o no de un delito continuado en relación al delito contra la HP, es reiterada la jurisprudencia reciente que establece que no hay delito continuado conforme al art. 74 CP (se entiende que hay delito continuado cuando una pluralidad de acciones iguales o similares dan lugar a la comisión de un mismo y único delito) entendiendo que en estos casos entra en juego el concurso real de delitos (considerándolos ilícitos independientes), lo que produciría automáticamente la acumulación de las penas.

III. BLANQUEO DE CAPITALS

En los art. 301 a 303 CP se regula el llamado delito de blanqueo de capitales o dinero, mediante el cual se pretende borrar las huellas de la ilícita procedencia de dinero obtenido de cualquier actividad delictiva. El delito de blanqueo, por lo tanto, requiere de la existencia de una “actividad delictiva previa”. En la reforma del CP de 2010 se ha introducido esta expresión, sustituyendo la anterior que requería la comisión de “un delito” previo, incidiendo en la idea de que no es necesaria una condena previa por delito.

Las conductas que dan lugar a la comisión del delito de blanqueo son las de adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes sabiendo que provienen de la realización de una actividad delictiva, así como otras conductas más específicas como realizar cualquier acto para encubrir su origen, ayudar a eludir el delito base, u ocultar la verdadera naturaleza, origen o destino de los bienes.

El comportamiento sancionado consiste, en síntesis, en realizar cualquier acto para ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes, o ayudar a los que realicen tales actos a eludir las consecuencias legales de sus actos.

A diferencia de la regulación anterior a la reforma de 2010, en la regulación actual se incluye el denominado “autoblanqueo”¹⁵. En la regulación previa, la persona que participaba en el “delito subyacente” no era autora del delito de blanqueo. En cambio, tal y como se puede observar en la regulación vigente, el autoblanqueo es totalmente posible, ya que la primera conducta que se tipifica es adquirir bienes de procedencia ilícita. Por lo tanto el autor de blanqueo puede ser tanto la persona autora del delito subyacente, otra persona distinta, o ambas.

¹⁵A este propósito escribían hace unos años Blanco y Del Cerro: “(...)uno de los problemas prácticos de más difícil solución a nivel nacional es si se puede sancionar o no por blanqueo a los intervinientes en el delito previo que posteriormente lavan las ganancias de dicho delito (el denominado «autoblanqueo»). Pero esto es algo que deben resolver los Tribunales nacionales, porque la normativa europea permite tanto la sanción de tales intervinientes en el delito previo, como su no sanción. De hecho algunos países, como por ejemplo Alemania, excluyen expresamente a los intervinientes en el delito previo del círculo de posibles sujetos activos del delito de blanqueo.” La mención a Alemania debe ser matizada, puesto que, a diferencia de lo que sucede en España, para su doctrina y praxis la colaboración para que los responsables de los delitos logren sus últimos propósitos (el agotamiento de la figura penal) debe ser tratada como participación en el delito. CERRO ESTÉBAN y BLANCO CORDERO, “Blanqueo de capitales”, *Boletín de información, Ministerio de Justicia e Interior*, 2006, pp. 73-87.

En todo caso, el problema que se plantea en este caso es el la posible consideración del delito fiscal como delito subyacente al delito de blanqueo de capitales. En relación con esto, existen muchas discusiones doctrinales sobre si considerarlo concurso de leyes, concurso ideal, e incluso hay un sector doctrinal minoritario que lo considera concurso real.

Pues bien, dado que el objetivo de este informe no es aturdir al cliente con teorías doctrinales sobre la cuestión, voy a intentar señalar brevemente en qué consiste cada una de las posibilidades antes señaladas, para inmediatamente dar mi opinión al respecto. Finalmente, daré la opinión de los Tribunales, que al fin y al cabo, en el marco de un proceso penal, es la que realmente importa, por ser la que trasciende en perjuicio o beneficio del posible imputado.

Con carácter general, hay autores que consideran que el delito de blanqueo de capitales no se dará en el caso del delito de defraudación fiscal, ya que el dinero no “proviene de una actividad delictiva” sino que el dinero puede considerarse legal a efectos del blanqueo, ya que su procedencia proviene de una actividad legal (por ejemplo en estos casos el dinero procede de una actividad lícita, como son los servicios médicos prestados en las distintas clínicas, cuestión distinta es en el caso de los abortos, que trataremos más adelante), y sólo es ilícito el hecho de no haber declarado las cantidades correspondientes a la Hacienda Pública¹⁶.

Esta misma doctrina rechaza el hecho de que la Ley 10/2010, de Prevención de Blanqueo de Capitales y Financiación del terrorismo considere el delito fiscal como subyacente, ya que el CP en la regulación del delito de blanqueo no contiene una ley penal en blanco, y por lo tanto, no se puede explicitar lo que el mismo diga mediante una Ley Ordinaria.

Utilizan también otros argumentos como la necesidad de considerar delito subyacente muchos otros delitos, como el alzamiento de bienes, en la medida en que el deudor perjudica a sus acreedores, obteniendo un beneficio propio, y ese dinero que deja de pagar constituye un delito en el CP.

En todo caso, consideran que no habría blanqueo de capitales si la procedencia de los bienes es lícita, aunque no se declaren, y en todo, caso, si se aplica el delito de blanqueo, el delito fiscal quedaría absorbido por éste.

En segundo término tenemos el sector doctrinal que sí acepta el delito fiscal como delito subyacente, en la medida en que éste constituye una “actividad delictiva” de la que, pese a que no deriva beneficio, sí deriva un aumento del patrimonio del defraudador, ya que al dejar de ingresar la cantidad correspondiente, su patrimonio es mayor del que resultaría después de ingresar al Erario Público, por lo que dentro del flujo patrimonial del autor del delito fiscal, hay dinero que no es suyo, pese a que lo está usando.

¹⁶ Para este sector, existe un concurso de leyes, que se da cuando un hecho parece satisfacer las exigencias de dos o más tipos diversos, pero, en definitiva, sólo será regulado por uno de ellos, en tanto que los demás quedarán rechazados por causas lógicas o valorativas.

En rigor, aquí no hay concurso alguno, y sólo hay que interpretar qué norma es más adecuada, cuestión, por otro lado, nada sencilla a veces.

Además, consideran que el bien jurídico perseguido es distinto en ambos delitos, ya que en el delito fiscal se protege el Erario Público en la vertiente de ingreso, el blanqueo, es un delito pluriofensivo que ataca al orden socioeconómico y a la transparencia en la actuación en el marco, sobre todo, de sociedades mercantiles, si bien el principal objeto se encontraría en el mantenimiento de la Seguridad Ciudadana¹⁷, que es un bien jurídico a proteger, de alta consideración por el Derecho Penal.

Esta tesis considera que estaríamos ante un concurso ideal¹⁸ (esto es un beneficio para el autor, ya que se le impondría la pena superior del delito más grave, y no se sumarían) según el cual una misma conducta da lugar a dos conductas delictivas distintas. Por lo tanto, el hecho de defraudar a la Hacienda Pública daría lugar a dos conductas delictivas: delito fiscal y blanqueo de capitales.

En último término, existe otro sector doctrinal, aunque minoritario, que va más allá al considerarlos dos hechos independientes, que dan lugar a consecuencias jurídicas independientes, cuyas penas habría que sumar¹⁹.

En mi opinión, el hecho de considerarlas dos conductas delictivas independientes, tanto que sea en concurso real como ideal, supondría incurrir en un *bis in idem* en toda regla.

Lo primero en el tiempo es el delito fiscal y, consumado éste, la cuota tributaria defraudada se quiere convertir en el objeto material del blanqueo, o sea, en un bien que tiene “su origen en una actividad delictiva”.

Pero la dualidad de delitos alrededor de una cuota tributaria defraudada debe rechazarse porque tal objeto (la cuota defraudada) no es un bien que tenga su origen en una actividad delictiva, como exige el art. 301. Los rendimientos del trabajo o del capital no transmutan su origen legal por el hecho de no ser declarados y eludir el impuesto; la cuota tributaria defraudada no pierde su origen para pasar a proceder de un delito fiscal, y por ello no puede ser objeto de blanqueo. La posibilidad de referir el delito fiscal y el de blanqueo a un único objeto, la cuota tributaria defraudada, hace que si se condena a alguien por ambos se incurra en dos condenas por un mismo hecho.

En cambio, pese a que considero que no se podría condenar a las mismas personas por un delito de blanqueo y por un delito fiscal, no implica que mi intención sea transmitir a los miembros de esta trama cierta tranquilidad sobre el asunto, ya que los Tribunales tienen una opinión muy distinta a la mía, y esta última no deja de estar situada en el plano de la teorización.

Pues bien, los Tribunales, incluso antes de la referencia al delito fiscal como delito subyacente en la Ley 10/2010, de Prevención de Blanqueo de Capitales y Financiación del Terrorismo, ya lo habían admitido en alguna ocasión.

¹⁷ RUBIO LARA, Pedro Ángel, *Parte especial del Derecho penal económico español*, Ed. Dykinson, pp. 139-141.

¹⁸ Cuando una sola conducta infringe disposiciones legales o varias veces a la misma disposición. En este caso la pena que se impondría sería la mitad superior de la pena del delito más grave.

¹⁹ Hay varias acciones y varios preceptos penales violados, y la pena sería la suma de todos los delitos, ya que se consideran totalmente independientes, sin relación entre unos y otros.

Así, la Sentencia del TS núm. 152/2007, de 23 de febrero²⁰, admite el concurso real de delitos entre el blanqueo derivado del tráfico de drogas y el de contra la Hacienda Pública, por tratarse de acciones distintas que afectan a bienes jurídicos diferenciados. Así, las Sentencia del TS núm. 649/1996, de 7 de diciembre²¹, ha apreciado la concurrencia del delito de blanqueo de capitales con el de defraudación, al considerar que el principio de igualdad en materia tributaria prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole un derecho que a quien lo respete.

No habrá concurso real y sí un concurso de normas, del art. 8.4 CP a favor del blanqueo de capitales, señala el TS, cuando se den las siguientes circunstancias: a) que el dinero que da lugar al delito fiscal proceda del blanqueo de modo directo e inmediato, b) que el blanqueo sea objeto de condena y c) que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas con el blanqueo o la condena a devolverlas como responsabilidad civil.

Pues bien, como vemos la tendencia está en la línea de considerar el delito fiscal como delito subyacente, y, con carácter general, en concurso real. Sólo si se dan determinadas circunstancias, muy tasadas, estaríamos en el concurso de normas.

En cualquier caso, nuestro cliente no cumple los requisitos para considerar el concurso de normas según la doctrina antes expuesta, y en contra de lo que considero sería lo lógico, la realidad en los Tribunales es clara en este sentido: aceptación del delito fiscal como subyacente al de blanqueo, en concurso real.

Si bien en relación con el delito fiscal existen dificultades para entender o aplicar la regulación legal, en el caso de los abortos no hay duda alguna. El dinero que proviene de la realización continuada en la clínica lisboeta de abortos ilegales sí supone realizar la conducta previa al delito de blanqueo de capitales. La realización de abortos ilegales de los que se obtienen un beneficio hace que entre en juego el delito de blanqueo de capitales, ya que la desvalorización de las acciones van en dos caminos: proteger la integridad física de la mujer y por otro lado proteger el orden socioeconómico.

Por lo tanto, no cabe duda que estaríamos ante dos delitos distintos, que a mi entender se encuentran en concurso real, ya que las conductas realizadas son distintas, por lo cual las penas de ambos delitos se sumarían.

IV. PROBLEMAS DE LA EXTENSIÓN DE LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS DURANTE VARIOS AÑOS

El hecho de que las actividades delictivas de la empresa se prolonguen durante varios años trae aparejadas consecuencias cuya solución no es sencilla, y a muchos de los problemas que surgen no se les puede dar una solución concisa, real, y de aplicación incuestionable.

²⁰ Westlaw Aranzadi RJ 2008\252

²¹ Westlaw Aranzadi RJ 196\8925

El primer problema ya ha sido tratado en el epígrafe II, al que me remito (“Doble regulación penal y tributaria de la defraudación”), en relación a la prescripción del delito fiscal. Pues como se ha dicho, la prescripción administrativa se alcanza pasados 4 años sin que se tenga constancia de ninguna actuación por parte de los órganos encargados, y en el caso penal se supera el plazo de prescripción a los 5 años. Esto sin duda puede dar lugar a conflictos en la práctica, pero el TS ha declarado en numerables ocasiones que la intención de que se establezcan plazos distintos está suficientemente motivada.

A mi entender, el hecho de que prescriban los delitos fiscales cometidos, sin que se lleve a cabo ninguna actuación encaminada a la investigación de los hechos, supone la supresión del delito de blanqueo correspondiente a los delitos fiscales (ya que anteriormente hemos aceptado el delito fiscal como subyacente al delito de blanqueo). Si no hay delito subyacente, no puede haber blanqueo de capitales, ya que los bienes no provienen de una “actividad delictiva”.

En cambio, el TS ha explicado que para apreciar el delito de blanqueo de capitales no se requiere que el delito de referencia haya sido objeto de enjuiciamiento previo y sanción penal. Así lo establece en las Sentencias del TS núm. 28/2010, de 28 de enero²², y la núm. 313/2010, de 8 de abril²³.

Además, el CP en su art. 131.5 establece que el plazo de prescripción para los concursos de infracciones o infracciones conexas será el que corresponda al más grave. Por lo tanto, en este caso, estaríamos en un concurso entre el delito fiscal y el blanqueo, y por tanto, el delito fiscal no prescribiría hasta que lo haga el delito de blanqueo.

Este sería el contenido del resultado de aplicar la ley y la doctrina jurisprudencial del TS. En cambio, considero que en este caso concreto, desde el momento en que la Administración ha dejado de investigar sobre esas conductas defraudatorias y no ha pasado el tanto de la culpa a la jurisdicción penal, esos datos no se podrían tener en poder de ningún tribunal para justificar de algún modo el delito de blanqueo.

Sí podría aceptarse que no haya de recaer condena previa por el delito subyacente, pero deberá haber alguna prueba de que esos hechos se llevaron a cabo, y si la Administración Tributaria, a partir de 4 años deja de investigar porque los hechos ya están prescritos, no habría datos materiales que permitieran justificar la “conducta delictiva previa”.

Otro problema crucial es el cambio en la normativa. El CP ha sido objeto de muchas modificaciones en los últimos años, y en especial afectan al delito de blanqueo.

Con carácter general, el CP establece en su art. 2 que *“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. No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena. En caso de duda sobre la determinación de la Ley más favorable, será oído el reo. Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal*

²² Westlaw Aranzadi RJ 2010\3009

²³ Westlaw Aranzadi RJ 2010\4879

serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario”.

Las modificaciones que nos afectan al caso son las relativas al art. 31 bis CP, art. 301, 302 y 305 principalmente. Estas modificaciones se llevan a cabo con ocasión de la LO 5/2010, la cual establece, en su disposición transitoria primera que los delitos y faltas cometidos hasta el día de la entrada en vigor de esta Ley se juzgarán conforme a la legislación penal vigente en el momento de su comisión.

No obstante lo anterior, se aplicará esta Ley, una vez que entre en vigor, si las disposiciones de la misma son más favorables para el reo, aunque los hechos hubieran sido cometidos con anterioridad a su entrada en vigor. Para la determinación de cuál sea la ley más favorable se tendrá en cuenta la pena que correspondería al hecho enjuiciado con la aplicación de las normas completas del Código actual y de la reforma contenida en esta Ley. En todo caso, será oído el reo.

La entrada en vigor de esta reforma se produce “seis meses de su completa publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”. La publicación en el BOE se produce el 22 de junio de 2010, por lo tanto entra en vigor el 22 de diciembre de 2010.

En relación a la política legislativa en los últimos años, no es lo habitual que las modificaciones del CP propongan consecuencias jurídicas más beneficiosas, y no iba a ser éste el caso. Pues bien, el hecho de que las nuevas redacciones de los artículos que aquí nos importan son, cuanto menos, más concisos.

No suele plantear ningún problema el cambio de la normativa ya que se aplica la vigente en el momento de consumación del delito. Sí puede plantear un problema en relación a la responsabilidad penal de la persona jurídica, pero esta dificultad se supera con facilidad aplicando el criterio anterior, ya que sólo podrá aplicarse el art. 31bis CP para los delitos posteriores a su entrada en vigor. Esto se verá más adelante cuando se hable de la responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas, pero en realidad no se requiere un gran esfuerzo para su comprensión.

El gran problema de la cuestión radica en el art. 301 CP, relativo al blanqueo de capitales. Pues bien, en la redacción antigua no se podía aplicar el delito de blanqueo a la persona que realizara el delito previo o subyacente, ya que no incluía el denominado “autoblanqueo”. Son numerosas las sentencias relativas del TS en este sentido, ya que esta interpretación literal del artículo es la más lógica.

En la redacción vigente en cambio sí que cabe en el tipo la conducta según la cual los autores del delito previo pueden cometer también el delito de blanqueo, ya que dice la primera expresión que se incluye en el art. 301 es “*el que adquiera (...)*”. Por lo tanto, el primer autor del delito de blanqueo será el autor del delito subyacente.

Aparentemente esto no supone ningún problema a mayores que cualquier otro cambio legislativo en cualquier otro artículo, en cambio, en este caso, es relevante esta cuestión.

A mi entender, estaríamos ante dos delitos continuados de blanqueo (uno derivado de los delitos fiscales y otro de los delitos de aborto).

El delito continuado²⁴ está regulado en el art. 74 CP, el cual ha sido fruto de una larga elaboración doctrinal y jurisprudencial. Se observan en este artículo dos supuestos perfectamente diferenciados: uno, en el que la actuación o actuaciones de los autores son la ejecución de un plan preconcebido; y otro, en la que el sujeto aprovecha idéntica ocasión.

Se trata de una figura controvertida, dado que ante una pluralidad de hechos delictivos, la respuesta penal es única.

Según jurisprudencia reiterada del TS (ver la Sentencia del TS núm. 2018/2001 de 3 de abril²⁵, entre muchas otras), los requisitos para apreciar la existencia de delito continuado son los siguientes:

- Pluralidad de hechos diferenciables entre sí que se enjuician en un mismo proceso.
- Dolo único que implica una única intención y por tanto unidad de resolución y de propósito. Puede haber una trama preconcebida ejecutada fraccionadamente, o bien que surja la intención criminal siempre que se dé la ocasión propicia, dando lugar al delito continuado *stricto sensu*.
- Unidad del precepto penal violado, o preceptos similares, lo que establece una unidad en el bien jurídico atacado.
- Homogeneidad en el *modus operandi*.
- Identidad en los sujetos infractores.

Como puede observarse, estamos ante un caso que ilustra a la perfección los requisitos del delito continuado, ya que está claro que se actúa conforme a un plan preconcebido, ya que hay un sistema organizado de colaboración entre los autores, para conseguir llevar el dinero a la cuenta gibraltareña. No cabe duda que en este caso los delitos de blanqueo son continuados.

La cuestión controvertida es por lo tanto qué ley se aplica a los delitos continuados, la que estaba vigente en el momento de inicio de las conductas delictivas o la vigente en el momento de la última conducta delictiva. Sería muy importante sobre todo en relación con los autores del delito previo, que podrían ser condenados o no por el blanqueo, en función de de la normativa que se le aplique.

Realmente los autores no se ponen de acuerdo en esta cuestión, y no se puede dar una respuesta rotunda.

Lo más lógico para favorecer al reo sería aplicar la ley que le fuere más beneficiosa, pero entiendo que esto llevaría a conductas de aprovechamiento por parte de autores de delitos de este tipo, que han empezado a cometerlos hace años, e informados por sus abogados o especializados en la materia decidan seguir llevándolos a cabo por entender que no pueden ser condenados por el blanqueo si se aplica la ley anterior, vigente en el momento de inicio de las actividades delictivas.

²⁴ En el delito continuado hay una única voluntad de acción, y se mantiene mientras el autor cumple totalmente su propósito realizando una cadena de hechos punibles de un mismo tipo, separados entre sí, pero que en lo subjetivo obedecen a un solo propósito, a una misma determinación delictual.

²⁵ Westlaw Aranzadi RJ 2002\6115

Esto llevaría a fomentar en cierta medida conductas delictivas, y a promover además su continuidad si existieran garantías de aplicación de la ley más favorable.

A mayor abundamiento, la jurisprudencia se manifiesta a favor de esta cuestión, al considerar que la ley aplicable será la vigente en el momento de realizar la última acción delictiva, aun cuando haya comenzado bajo la vigencia de otra ley anterior. Así lo establece la Sentencia núm. 1163/2005 de 11 de octubre²⁶, que considera aplicable la ley vigente en el momento de cesación de los hechos ilícitos.

Por lo tanto, lo correcto sería aplicar la ley vigente actualmente, y no la anterior, pese a ser más beneficiosa.

V.AMNISTÍA Y SU POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD

En el BOE del día 31 de marzo se publicó 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. De entre todas ellas, las que más han despertado la consideración e incluso crítica de los profesionales, es la que hace referencia a la aprobación de una amnistía fiscal, medida de naturaleza política y fiscal, que se regula en la disposición adicional primera de dicho texto legal.

Esta disposición adicional primera ha sido desarrollada por la HAP/1182/2012.

En virtud de lo que establece el RD Ley 12/2012, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante, Impuesto sobre Sociedades (IS en adelante) o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que tengan bienes o derechos no declarados, podrán regularizar su situación tributaria, siempre que fueran titulares de tales bienes antes de la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiese finalizado antes de la entrada en vigor del RD Ley 12/2012.

Las personas o entidades que se acojan a la amnistía fiscal, habrán de presentar una declaración (aportando los documentos necesarios para identificar los bienes y derechos) e ingresar la cuantía, que será la resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes y derechos, el porcentaje del 10%. Si se acoge a tal posibilidad, supone la no imposición de sanciones, intereses ni recargos. El importe ingresado tendrá la consideración de renta declarada.

Pese a que se dice expresamente en la ley que no habrá sanciones, intereses ni recargos, no se establece ninguna garantía en virtud de la cual el sujeto no vaya a ser perseguido luego penalmente. Al respecto se desconoce si las personas que se acojan a la amnistía fiscal podrían ser posteriormente acusadas de presuntos delitos de blanqueo de capitales derivados del desconocimiento de la procedencia del dinero, ya que el art. 305 CP exime al que regulariza de responsabilidad penal por delitos fiscales,

²⁶ Westlaw Aranzadi RJ 2006\8490

irregularidades contables y falsedad documental, pero no incluye el blanqueo de capitales. Esto es tratado más adelante.

No se podrán acoger a tal posibilidad los contribuyentes en relación con impuestos y períodos impositivos contra los que haya sido iniciado un procedimiento de comprobación o investigación tendentes a determinar deudas tributarias correspondientes a los mismos. En el caso de **SERVICIOS MÉDICOS S.L** no habría ningún problema a priori, ya que no se nos dice en ningún momento que se haya iniciado ningún procedimiento de investigación.

La HAP/1182/2012 establece que a efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, constituye declaración tributaria, sin que tenga la consideración de una liquidación tributaria de las reguladas en los art. 101 y 128 y siguientes de la LGT. Participará de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el art. 120 LGT, pero no se considerará la autoliquidación de una obligación devengada con anterioridad.

El titular de los bienes o derechos no declarados será el que ostente la titularidad jurídica de los mismos. Se consideran titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos; en este caso, la sociedad **SERVICIOS MÉDICOS S.L**.

La titularidad de los bienes y la fecha de adquisición se acreditarán mediante cualquier prueba admisible en Derecho. Si es dinero en efectivo, será suficiente la manifestación de ser titular del mismo antes de la finalización de del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiese finalizado antes de la entrada en vigor del RD Ley 12/2012, siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial se hubiera 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.

La presentación de la declaración tendrá carácter reservado, tal y como establece el art. 95 de la LGT. La misma se realizará cubriendo uno de los modelos que la propia HAP/1182/2012 nos ofrece (modelo 750 y D-750). Los modelos están en formato electrónico y se presentarán por vía telemática, antes del 30 de noviembre de 2012.

Este carácter reservado se limita en diferentes casos, que el propio artículo establece. Entre ellos, de especial mención, los casos de colaboración con órganos jurisdiccionales para la persecución de delitos. Por lo tanto, los datos sí podrían ser cedidos al orden jurisdiccional penal para iniciar una investigación relativa a blanqueo de capitales.

El problema al que se enfrenta SERVICIOS MÉDICOS S.L, aparte de las posibles consecuencias penales de blanqueo de capitales, que serán analizadas con posterioridad, sería que el RD Ley 12/2012 y la HAP/1182/2012 que lo desarrolla, establecen como plazo máximo para acogerse a la amnistía el 30 de noviembre de 2012, la amnistía fiscal forzosamente debe ser temporal. Una amnistía permanente supondría que es un sistema de regularización tributaria que forma parte del sistema fiscal, lo que bien podría considerarse una invitación oficial a no cumplir las obligaciones con la Hacienda Pública, si ésta está siempre dispuesta al perdón oficial. Por lo tanto, en enero de 2013 ya no cabría esta posibilidad.

Por último, en el caso de acogerse a la amnistía fiscal, la verdad es que, el hecho de regularizar la situación con la Administración, no garantiza nada en relación con el blanqueo de capitales, porque en este caso estamos ante un tipo penal que incorpora muchas conductas como típicas (adquirir, poseer, utilizar, convertir, transmitir, etc) y este artículo no está vinculado en absoluto a la regulación tributaria que se lleve a cabo. En cambio, la situación ha mejorado en los últimos días en relación a los informes de la Agencia Tributaria, que aclaran un poco la cuestión.

Ante la posibilidad de la declaración tributaria especial (DTE en adelante) para regularizar fiscalmente bienes y derechos que hubiesen sido financiados con fondos procedentes de actividades delictivas, la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera del Ministerio de Economía emitió una nota informativa, el pasado once de mayo, en donde se indicaba que la finalidad de la misma, esto es de la DTE, era estrictamente tributaria subsistiendo, por lo tanto, las obligaciones contenidas en la norma reguladora de la prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo (Ley 10/2010). Entre estas obligaciones ha de destacarse, a estos efectos, la obligación que tienen los asesores fiscales y las entidades bancarias de comunicar al SEPBLAC, (Servicio Ejecutivo de Prevención del Blanqueo de Capitales) institución adscrita al ministerio de Economía y regida por el Banco de España, aquellas operaciones de las que, simplemente, tengan indicios de que puedan estar relacionadas con el blanqueo de capitales. La intranquilidad que la nota citada generó entre los colectivos de profesionales de la asesoría fiscal, así como de otros responsables antiblanqueo como son las entidades crediticias, llevó a que pocos días después, el veinticuatro de mayo, el mismo órgano emitiese una segunda nota manifestando que la DTE era compatible con la Ley 10/2010 reguladora de la prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Ello significa que no es preceptivo realizar ningún tipo de comunicación cuando los bienes a regularizar procedan únicamente de infracciones tributarias y no de actividades delictivas. De esta manera se salva un nuevo escollo en relación con el escenario de inseguridad jurídica que rodea al procedimiento de regularización.

Ante las dudas, en relación a ciertos aspectos de la regularización fiscal, planteadas por los despachos de asesores fiscales, la Dirección General de Tributos se pronunció en sendos informes al objeto de contribuir a su aclaración. El primero de ellos se emitió en los últimos días de junio, y el segundo es muy reciente, en concreto del pasado once de octubre. Dichos informes, al no vincular a la Administración, creaban cierta inseguridad jurídica en el sentido de que la opinión de los inspectores tributarios, ante una actuación de comprobación e investigación, podía discrepar de la vertida por la Dirección General de Tributos. De hecho, en el mes de julio, La Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) publicó una

nota de prensa en donde advertían que el Informe sobre la Amnistía Fiscal de la Dirección General de Tributos no era vinculante y que, además, contenía deficiencias técnicas importantes. Ante esta situación de incertidumbre, con el consiguiente freno al proceso de regularización extraordinaria, la Agencia Tributaria difundió una nota, a finales de octubre, en la que asegura que los documentos de Tributos son vinculantes y "tienen pleno valor jurídico". En la referida nota se indica textualmente que "ha trasladado internamente que los criterios incluidos en los informes de Tributos son los que deben ser aplicados por todos los funcionarios del organismo que se dediquen a la inspección". En consecuencia, los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en los aludidos informes.

Dentro de la norma que incorporó la DTE se introdujo una modificación en el articulado de la Ley General Tributaria relativo a las infracciones que pudiesen constituir delito contra la Hacienda Pública. Se establece la exoneración de responsabilidad penal para aquellos supuestos en que el obligado tributario haya regularizado su situación tributaria mediante el reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Además, se dice que la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. La crítica de los juristas radica en que estamos ante una modificación sustancial en el tratamiento del delito fiscal y que ello no puede hacerse sin modificar el Código Penal mediante Ley Orgánica. Antes esta situación, se ha elaborado por parte del Gobierno un Proyecto de Ley Orgánica, ya remitido al Congreso de los Diputados, en donde se modifica el artículo 305 del Código Penal, relativo al delito fiscal, de tal manera que la conducta delictiva pasaría a estar definida por dos elementos, en lugar de uno como figura en la redacción vigente. Es decir, aparte de defraudar a la Hacienda Pública en una cantidad que supere los 120.000 euros se pretende añadir como segundo elemento que ha de concurrir, la ausencia de regularización de la situación del presunto defraudador. Ello implicaría que para cometer un delito fiscal no bastará con haber defraudado por encima de la cuantía expresada sino que será necesario no haber regularizado la situación ante el fisco. La duda actual es si la DTE puede considerarse incluida dentro del término "regularización" al que se refiere la previsible futura redacción del artículo 305 del Código Penal. Ha de esperarse, por tanto, a ver cómo queda la redacción definitiva del precitado artículo.

En cambio, desde mi punto de vista entiendo que no sería necesaria la modificación del CP en este sentido (aunque como en realidad la modificación que va a sufrir inminentemente ya va a ser extensa, no supone ningún problema llevarla a cabo) porque realmente en la actualidad el art. 305.4 CP establece que estará exento de responsabilidad el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el art. 305.1, antes de que se dirija contra él la Administración Tributaria o la jurisdicción penal. Además, el hecho de que el art. 305 CP sea una ley penal en blanco hace que quede vinculado por la regulación tributaria al respecto, por lo tanto creo que lo que se pretende conseguir con la reforma puede hacerse sin ningún tipo de ilegalidad con la redacción actual.

También hay que hablar de la posible reforma del CP en la que se introduciría un tipo agravado del delito fiscal en el que se plasman las medidas de endurecimiento

anunciadas por los responsables de Hacienda para quienes no se hayan sumado a la amnistía fiscal y sean descubiertos con posterioridad, así como el aumento del plazo de prescripción del delito de 5 a 10 años.

Este tema es muy controvertido y daría para escribir líneas y más líneas. En cambio, a modo de abreviar un poco la cuestión, voy a romper una lanza a favor de los que no se acojan a la amnistía. En el caso de que se lleve a cabo la reforma en relación a un tipo agravado, lo que habría que cuestionarse es su validez, ya que se estaría aplicando a unos hechos anteriores a la vigencia de esa reforma. Parece complicado que se pueda llevar a cabo, por la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras, no favorables o restrictivas, ya que se estaría aplicando una norma posterior a aquellas personas que no se han acogido a la amnistía en un momento en el que no había ninguna norma que supusiese una agravante en relación a aquellos que no se acogiesen.

En cambio, como también se rumorea la posibilidad de ampliar el plazo para la amnistía, en ese caso sí tendría más éxito, en relación a los que no declaren, una vez ya vigente la modificación.

Otro problema sería la modificación del plazo de prescripción de delitos fiscales, que pasaría de 5 años a 10 años. En este caso, parece haber dudas en relación a qué personas se ha de aplicar. Entiendo que las personas que hayan conseguido alcanzar el plazo de prescripción en el momento de la reforma no se verán afectadas en modo alguno. En cambio, si la modificación se da mientras no se ha conseguido la prescripción, podrían haber más dudas. De todos modos considero que a cada delito hay que aplicarle la ley vigente en el momento de su comisión, como ya he reiterado en este trabajo, tanto en relación a la pena, como a efectos de prescripción. Teniendo en cuenta que el delito de defraudación fiscal se consuma tras finalizar el periodo voluntario de declaración, a los periodos vencidos se ha de aplicar la prescripción establecida hasta el momento, es decir, 5 años. Y a las defraudaciones posteriores, la de la nueva redacción.

Además, tal y como establecen algunas sentencias del TC, la prescripción atiende, sobre todo, al principio de seguridad jurídica, recogido en el art. 9.3 de la CE, por lo tanto, se ha de aplicar la prescripción vigente establecida en relación al delito que se ha consumado.

En otro orden de cosas, es posible que la regulación de la llamada amnistía fuere inconstitucional²⁷, y así lo ha considerado el Partido Socialista Obrero Español, ya que

²⁷ El tribunal competente para conocer del recurso de inconstitucionalidad es el TC (tal y como establece el art. 161.1 CE y el art.1 a LOTC) en cuanto es una disposición normativa con rango de ley. Será competencia del Pleno, en virtud del art. 10 b) LOTC.

El recurso de inconstitucionalidad es un control abstracto de las leyes, y con él se posibilita el enjuiciamiento por el TC del acto del legislador directamente. Lo que se solicita del TC es una desautorización de la manifestación de voluntad de los órganos legislativo.

Para interponer el recurso de inconstitucionalidad están legitimados, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta diputados, cincuenta senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las CCAA y en su caso, las Asambleas de las mismas.

La legitimación está pensada para proteger a la minoría parlamentaria frente a posibles extralimitaciones de la mayoría y para preservar la distribución de competencias entre el Estado y las CCAA en las dos direcciones posibles.

La LOTC redujo la legitimación de los órganos de las CCAA a la interposición del recurso contra leyes que pudieran afectar a su propio ámbito de autonomía.

ha interpuesto un recurso ante el Tribunal Constitucional para cuestionar la constitucionalidad del precepto, y ha sido aceptado a trámite.

El poder fiscal del Estado se fundamenta en el art. 31 CE, que establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. De este precepto se deducen los principios generales en materia tributaria: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Los requisitos necesarios para la constitucionalidad de un Decreto Ley se establecen en el art. 86 CE, y establece que no podrán afectar a derechos, deberes y ciudadanos regulados en el Título I CE (entre los que se encuentra el art. 31 CE). La doctrina del TC en la materia establece que mediante el Decreto Ley no se puede establecer, crear o implantar un nuevo tributo, ni determinar los elementos esenciales del mismo. Está claro que en este caso se vulnera el art. 86 CE ya que se altera la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

Es reiterada la jurisprudencia del TC en relación a la reserva de ley en materia tributaria, pero ésta tiene carácter relativo y no absoluto, ya que se podrá usar el decreto ley siempre que se cumplan los requisitos constitucionales y la regulación no afecte a un derecho, deber o libertad de los regulados en el Título I CE. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.

El TC, entre los deberes que están vetados a la regulación del decreto ley, ha incluido el relativo al art. 31.1 CE.

La regulación legal de la amnistía ya se ha tratado *ut supra*, y dicha regulación revela la modificación legal del IRPF, IS y IRNR. Estos tres impuestos son pilares

Ante la inexistencia de una legitimación individual, como la que preveía la CE de 1931, la CE legitima al Defensor del pueblo.

El legislador tiende a ser también muy estricto en la fijación del plazo para la interposición de recurso de inconstitucionalidad. La LOTC fija en tres meses desde la publicación de la ley. En el caso de la ley de una CCAA que se publica tanto en el BOE como en el boletín oficial de la comunidad, el plazo empieza a correr desde el momento en que se produce la primera publicación.

Este plazo de tres meses puede ser ampliado a nueve si se cumplen unos requisitos preestablecidos.

Admitida la demanda, se da traslado de la misma al congreso, al senado, al gobierno y en el caso de que la norma impugnada sea de una CCAA, a la asamblea legislativa y al gobierno correspondiente. Quienes lo consideren oportuno pueden personarse y formular alegaciones en el plazo de 15 días. A la vista del recurso y de las alegaciones el TC dicta sentencia.

fundamentales de nuestro sistema tributario, por lo que aparentemente esta regulación no podría llevarse a cabo mediante decreto ley.

La Sentencia 182/1997, de 28 de octubre deja claro que el art. 86 CE establece que *las disposiciones legislativas provisionales que puede dictar el Gobierno, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, no podrán afectar... a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, de la CE. No se requiere un gran esfuerzo argumentativo para concluir que la formulación constitucional del art. 31.1 no es una simple declaración pragmática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, y del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos.*

Esta opinión es reiterada posteriormente con numerosas sentencias.

Por lo tanto, y siempre a la espera de lo que diga el TC, considero que la amnistía podría estar vulnerando el art. 86.1 y el 31.1, en virtud de lo expuesto, y tampoco se estarán respetando los principios constitucionales de generalidad de la imposición del gravamen, justicia en la carga tributaria y pago según la capacidad contributiva. Podría vulnerar también los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica, porque coloca a un colectivo de contribuyentes-defraudadores, en una situación de absoluto privilegio fiscal, que llega en ocasiones a neutralizar el deber de contribuir.

Si el Real Decreto-ley 12/2012 es declarado inconstitucional la propia sentencia nos diría el alcance temporal y material de la misma.

Con carácter general, las sentencias del TC tienen tres características: valor de cosa juzgada, eficacia *erga omnes* y vinculación a la doctrina del TC. La eficacia *erga omnes*, que es la que aquí nos interesa, se deriva de la necesidad de que sólo las decisiones con eficacia general pueden cumplir adecuadamente la función de control que tiene encomendada el TC. Así se recoge en el art. 164.1 CE.

En relación al alcance espacial de la nulidad, la norma declarada inconstitucional lo será en el ámbito (estatal o autonómico) en el que regía, aunque las peculiaridades de nuestro sistema autonómico, una norma puede declararse inaplicable en un determinado territorio, sin que sea nula, y siguiendo vigente en el resto.

En cuanto al alcance temporal, se puede decir que en un principio había un sistema de nulidad plan con efectos *ex tunc*. En cambio, a partir de la STC 45/1989, en primer lugar, se ensancha el ámbito de las situaciones protegidas por la irretroactividad, que ya no serían solamente las derivadas de cosa juzgada, sino también las actuaciones administrativas firmes por exigencia del principio de seguridad jurídica²⁸, y en segundo,

²⁸ STC 27/1981, de 20 de julio, señala que la seguridad jurídica es “*suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad...*”.

“*El legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse...y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se produzcan perplejidades*” dicen las STCs 46/1990 y 146/1993.

el TC reclamó para sí la posibilidad de determinar libremente los efectos temporales de las Sentencias de inconstitucionalidad. A partir de entonces, por tanto, puede mantenerse que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos *erga omnes* que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la ley que ahora se entiende que es inconstitucional. La única excepción que persiste es el caso previsto para los supuestos de normas de carácter sancionador en el art. 40.1 LOTC -que como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

También debemos hacer referencia en esta sinopsis a los llamados supuestos de inconstitucionalidad sin nulidad, derivados de la idea, que expresa la ya citada STC 45/1989, de que la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad no siempre es necesaria. Ello sucede cuando conviene conservar el precepto cuestionado, eludiendo su nulidad y corrigiendo los datos que lo hacen aparecer como constitucionalmente ilegítimo. Existen diversas clases de sentencias de este tipo, que son: sentencias interpretativas, sentencias de mera inconstitucionalidad, sentencias aditivas y sentencias reconstructivas, que tienen efectos distintos a la nulidad.

Por lo tanto, tendríamos primero que ver qué tipo de sentencia recae sobre la regulación de la amnistía, para ver si declara nula o no la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, ya que como se ha visto, puede ser reformulada o establecerse el modo en que se ha de interpretar, siguiendo la norma vigente pero sujeta a una interpretación concreta.

Sea cual fuere la sentencia, en todo caso, y como se ha dicho, se garantiza el principio de seguridad jurídica para con los ciudadanos, y por tanto, en ningún caso, pese a ser nula la regulación concreta, se podría ir en contra de los que se acogieron a ella, ya que siempre tendrá carácter irretroactivo y no revisará situaciones consolidadas.

VI. ABORTOS

La narración de los hechos nos señala que los abortos cometidos desde 2010 en la clínica lisboeta son ilegales. En realidad, como se dirá más adelante, no serán objeto de

El principio de confianza legítima es de construcción jurisprudencial y está relacionado por el Tribunal Supremo con los principios de seguridad jurídica y buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares

Según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el principio de confianza legítima comporta que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de la Administración, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones; y resulta especialmente aplicable cuando se basa en signos externos producidos por la Administración suficientemente concluyentes, unido a unos perjuicios que razonablemente se cree que no se iban a producir.

enjuiciamiento en España estos hechos, por cuestiones jurisdiccionales que serán explicadas más adelante.

Considero que no es necesario detenernos más en esta cuestión, que será analizada en epígrafes venideros.

VII. RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA, Y LAS CORRESPONDIENTES PENAS

La situación que tenemos en relación a las defraudaciones llevadas a cabo es la siguiente, en aplicación de los arts. 66 LGT, 131 CP y 305 CP (sirva este esquema para cuestiones tratadas en los epígrafes posteriores):

- El ejercicio de 2006 sería infracción administrativa y delito penal por superar los 120.000 €. Está prescrito tanto en vía administrativa como en vía penal.
- El ejercicio de 2007 supondría infracción administrativa, pero también está prescrito a efectos del art. 66 LGT.
- El ejercicio de 2008 supone infracción administrativa y no hay responsabilidad penal porque no supera el límite establecido penalmente de 120.000 €. No estaría prescrita la infracción administrativa.
- Los ejercicios de 2009, 2010 y 2011 no están prescritos ni administrativamente ni penalmente. Es exigible responsabilidad penal por superar los 120.000 €.

Por lo tanto, en los ejercicios 2009 y 2010 sería de aplicación la regulación penal anterior a la reforma 5/2010. En este caso no cabría exigir responsabilidad penal a la persona jurídica, ya que el art. 31 bis no existía.

En relación a la responsabilidad penal de las *personas jurídicas* aparece un sistema que deja anclado en la obsolescencia la durante lustros pacífica doctrina y jurisprudencia que proclamaban el principio de que la Sociedad no delinque, sino que lo hacen aquellas personas que actúan en nombre de la persona jurídica en los actos tachados de ilicitud penal. Antes de la modificación la consecuencia jurídica de incurrir en un tipo delictivo una persona jurídica, a través de sus representantes o apoderados, venía resuelta mediante actuaciones sancionatorias de orden exclusivamente patrimonial (si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona en cuyo nombre o por cuenta actuó).

En esta ocasión el Legislador ha optado por la opción de que recaiga sobre las sociedades sanción en el orden penal por los hechos u omisiones que hayan producido quienes lo representan, además de la responsabilidad propia de las personas jurídicas. Así, la redacción del art. 31 CP actual establece como necesarios una serie de requisitos, que sintéticamente se van a exponer a continuación:

Los hechos han de encontrarse tipificados en el CP como ilícitos punitivos. De manera que, como ocurre con cualquier otro sujeto del delito, si los hechos no están

incardinados específicamente en un tipo previsto en el CP, no ha lugar a sanción alguna (Art. 1 CP).

En relación con esto, el CP sí fija pena para las personas jurídicas en el caso de delitos contra la Hacienda Pública, concretamente el art. 310, por lo tanto, la sociedad podría incurrir en responsabilidad en relación a los hechos perpetrados después del 22 de diciembre de 2010. En cuanto al delito de blanqueo de capitales el art. 302.2 también establece las posibles penas a imponer a la persona jurídica. Estaríamos en la misma situación la anterior. En cambio, en relación a los abortos, no hay ninguna especificación en relación a personas jurídicas, con lo cual, no existiría responsabilidad alguna ni antes de la reforma, obviamente, ni después.

Los hechos han de realizarse por sus administradores de hecho o de derecho. Parece sencillo determinar quién es administrador de derecho, el problema viene determinado en cuanto a los representantes de hecho. Esta introducción de la figura del administrador de hecho trata de evitar algunas impunidades en las actuaciones a nombre de la sociedad. Así, cuando los administradores de derecho no comenten acciones u omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley, y sí las cometen otras personas físicas dentro del ámbito de actuación societario, éstas serán responsables, y harán que pueda ser responsable también la sociedad. En nuestro caso, la administradora sí incurre en responsabilidad penal, como se indicará más adelante.

Para que haya responsabilidad de la sociedad también es necesario que quienes hayan actuado por cuenta de ella lo hayan hecho en provecho de la referida Sociedad. Es decir, que haya un beneficio, un provecho, una ventaja, para la sociedad. A sensu contrario, si no hay un provecho para la sociedad, ésta estará exenta de responsabilidad penal. No así, en su caso, la persona física que haya actuado. En este caso se está actuando en beneficio de la sociedad ya que realmente el dinero defraudado pertenece a la Sociedad, que es quien se beneficia de la defraudación, y consiguientemente, los socios.

Otro requisito necesario se refiere a la *culpa in vigilando*, término acuñado en Derecho Civil pero plenamente aplicable en este caso. Se refiere a actuaciones llevadas a cabo por los subordinados, en provecho de la sociedad, a causa de la falta de control debido por los administradores. En este caso incurriría en responsabilidad penal tanto la sociedad como el administrador y dependiendo, el subordinado. En cambio si las lleva a cabo el subordinado a pesar del control debido, en ese caso la sociedad y el administrador estarán exentos de responsabilidad penal. En este caso no hay una desatención a los subordinados, y si lo hubiere sería en relación a los abortos, y como la persona jurídica no puede ser responsable de los abortos, no entraría en juego esta cuestión.

En determinados casos, pese a que no se puedan determinar los responsables físicos de los hechos, el CP establece que puede ser criminalmente imputada la sociedad.

Estos son los requisitos fundamentales que proclama el CP tras la incorporación del art. 31 bis. Como se observa hay una responsabilidad en paralelo, según la cual por unos determinados hechos puede haber culpables personas físicas, culpables personas jurídicas, ambos o ninguno de los dos.

En este sentido, la persona jurídica, en relación al periodo impositivo de 2011 sería sujeto activo del delito fiscal proclamado en el art. 305 CP. En este caso no hay duda alguna sobre la cuestión, ya que los sujetos pasivos del IS, son, entre otros, las personas jurídicas (art. 7.1 LIS). Existe responsabilidad penal de la persona jurídica en virtud del art. 31 bis CP, pero también porque al regularse el delito fiscal, en el art. 310 se fijan las penas para las personas jurídicas (como también se hará en relación al delito de blanqueo de capitales, pero no en cambio en relación a los abortos ilegales). Esto es así porque el CP ha optado por un sistema de números clausus, y sólo cabe responsabilidad penal para las personas jurídicas cuando se establezca expresamente en el Código.

En relación con el delito fiscal, la pena a imponerse la establece el art. 310 bis, que nos dice que cuando una persona jurídica, de acuerdo con el art. 31 bis CP sea responsable de los delitos recogidos en este Título (delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social), se les impondrán las siguientes penas:

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. En este caso el delito cometido por la persona jurídica es un delito de defraudación fiscal, y tiene previsto una pena de prisión de 1 a 5 años, por lo tanto sí que cabría imponer esta pena.

Este es el artículo que regula las penas de la persona jurídica, por lo tanto sólo podemos acudir a él. En cambio, el mismo nos remite al art. 33.7, letras b) a g) CP. Considero que las penas que se prevén son muy duras para este caso, ya que podría aplicarse la disolución, suspensión de actividades, clausura de sus locales, prohibición de realizar determinadas actividades en el futuro o la intervención judicial. Considero que sí debería aplicarse la pena de inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un plazo máximo de 15 años (apartado f).

La persona jurídica también será responsable de un delito continuado de blanqueo de capitales del art. 301 CP, ya que en el art. 302.2 se establecen las penas para la persona jurídica que cometa este delito. La sociedad comete un delito de blanqueo de capitales a partir del 25 de julio de 2012, que es realmente cuando los bienes no son declarados a la Hacienda Pública. Hasta ese momento, todo lo que se haga con el dinero es legal, ya que aún se está a tiempo de declararlo. En cambio, desde ese momento la sociedad posee bienes ilícitos (los posee en la cuenta en Gibraltar), procedente de una actividad ilícita y por tanto ahí le es exigible responsabilidad penal por ello.

En relación al blanqueo de capitales, para establecer la pena de la persona jurídica hay que acudir al art. 302.2, que establece dos posibilidades:

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. En este caso, para el blanqueo, la persona física tiene prevista una pena de hasta 6 años, por lo que procede imponer esta pena.

En los demás casos, multa de seis meses a dos años.

También nos remite al art. 33.7, apartados b) a g), aunque en este caso no aplicaría ninguna de la establecidas, ya que ya se la aplicaría para el delito de defraudación fiscal.

Además, según el art. 127 CP, se procederá al comiso de los bienes que provengan del delito. En caso de no ser posible, se decomisará una cantidad equivalente de bienes que pertenezcan a los criminalmente responsables de los hechos.

Como ya he señalado anteriormente, según qué posición doctrinal tomemos estaríamos ante un concurso de normas, ante un concurso real o ante un concurso ideal, y normalmente la jurisprudencia opta por considerarlo concurso real. A mi entender debería entenderse como concurso de normas, o subsidiariamente, ideal.

VIII. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Dejando a un margen las cuestiones relativas a los abogados, vamos a tratar la responsabilidad penal de las personas físicas que intervienen en los hechos descritos en el caso –responsables médicos, sus ayudantes, la administradora y los socios-.

A modo de síntesis trataré de explicar los modos de autoría y participación que establece el CP, que es especialmente relevante para determinar los autores o partícipes en el caso de los abortos ilegales.

La responsabilidad penal en relación con unos hechos puede venir de la mano de la autoría o de la participación.

En relación a la autoría, el art. 28 CP señala que “son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. Por lo tanto, es autor aquel que realiza todo o parte del hecho delictivo, es decir, quien realiza algún acto ejecutivo descrito en la conducta típica respectiva. Hay tres tipos de autoría:

Autoría única: realizar el hecho personalmente, y por uno mismo.

Autoría conjunta o coautoría: han de concurrir dos elementos: uno objetivo, es decir, que varias personas coejecuten el hecho, y otro subjetivo, que es el acuerdo de voluntades entre todos ellos.

No es necesario que cada autor ejecute por sí mismo todos los elementos integrantes del tipo, sino que es suficiente con una aportación según un plan conjunto (STS 25 de marzo de 2000).

La autoría mediata es llevada a cabo a través de otro, del que se sirve como instrumento.

En cambio, son partícipes las personas que no realizan materialmente el hecho. No ejecutan o realizan actos consumativos del mismo, sino que contribuyen, colaboran o ayudan a que el autor o autores lo realicen. De modo que conceptualmente la participación no es una conducta principal, sino accesorio, de forma que el hecho delictivo aparece como algo ajeno al partícipe. El autor tiene el dominio del hecho delictivo, mientras que el partícipe depende siempre de la decisión del propio autor. En el CP español existen tres clases de partícipes: inductores, cooperadores necesarios y cómplices.

Los inductores tienen igual pena que el autor, y su conducta consiste en determinar, persuadir, instigar, influir o mover a una persona para que realice el hecho criminal. Sirve cualquier medio suficiente para crear en el autor la voluntad delictiva. Ha de ser anterior al hecho, directa hacia la persona que va a cometerlo y eficaz para mover la voluntad de la persona inducida. El sujeto ha de tener intención de inducir y de que se cometa el hecho (basta el dolo eventual), y es necesario que el inducido comience a intentar el hecho (tentativa) o que consuma el delito.

Los cooperadores necesarios también tienen la misma pena que el autor. Cooperan de forma tan importante que sin su ayuda el hecho no se hubiera cometido. Supone una ayuda calificada al autor principal, indispensable. Según la Sentencia del TS núm. 439/2006 de 24 de abril²⁹, se necesita un acuerdo de voluntades y una contribución, activa u omisiva, pero siempre eficaz y trascendente.

Los cómplices son lo que, no incluidos en los casos anteriores, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos. Se contribuye a un hecho ajeno, y deben realizarse actos de colaboración.

Existen también formas de participación intentada, que son la conspiración, la proposición y la provocación.

1. Responsables médicos

D. Pablo Varela, responsable médico de A Coruña, D. Andrés Gutierrez, responsable médico de la clínica de Madrid y D. Paulo Gonçalves, responsable médico de la clínica lisboeta emiten facturas por servicios médicos inexistentes. Podrían incurrir en responsabilidad administrativa en virtud del art. 184 LGT, pero no en responsabilidad penal en relación al delito contable del art. 310, por no cumplirse los requisitos que proclama necesarios, ya que los médicos no llevan a cabo la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales.

Sí podrían incurrir en responsabilidad penal en relación a lo que establece el art. 392, ya que son particulares que alteran un documento mercantil, llevando a cabo la conducta del art. 390.1, 2º *“simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad”*. No sabemos ni cuántas facturas ni durante cuánto tiempo, por lo tanto nada más podemos añadir en relación a esta responsabilidad penal.

Los autores materiales de los delitos de abortos, sin duda alguna, serán el responsable médico de Lisboa y personal sanitario a su servicio. Se supone que han llevado a cabo los abortos fuera de los casos permitidos en la ley, o sin haber seguido las normas procedimentales necesarias.

Tanto el responsable médico, como el personal a su servicio (Srs. Amália Rodrigues, Anabela Miranda, Vítor Pinto e Gustavo Oliveira) actúan conjuntamente en la realización de los hechos, o eso parece lo más normal. Tal y como establecen los datos que tenemos, todo el personal médico es conocedor de las actividades que se practican, y además se nos dice que los abortos eran casi exclusivamente las actividades realizadas. Por lo tanto, se interpreta que a lo que se dedicaban en general en esa clínica

²⁹ Westlaw Aranzadi RJ 2006\5019

era a llevar a cabo abortos ilegales, en un plan conjunto y en el que todos intervienen materialmente.

También incurrirían en un delito de blanqueo de capitales los médicos de la clínica lisboeta, por transmitir el dinero que proviene de una “conducta ilícita”, aunque esta conducta debería ser juzgada en Portugal, al igual que los abortos, como se explicará posteriormente.

Sería una opción utópica, y a mi modo de entender, excesiva, pero de tenerse los datos necesarios, y de acuerdo con la normativa vigente en la actualidad penal, se podrían procesar a las mujeres que llevan a cabo el aborto fuera de los casos permitidos en la ley. Sería en concepto de autoras.

2. Administradora

Dña. Ana López, administradora de derecho de la empresa Servicios Médicos S.L incurriría en tres delitos de defraudación tributaria (correspondientes a los períodos impositivos 2009, 2010 y 2011, ya que como se ha dicho, los anteriores están prescritos).

En relación al sujeto activo de este delito, ha sido objeto de opiniones dispares. Por un lado está el sector doctrinal que al tratarse de un delito especial, sólo puede ser sujeto activo la persona sobre la que recae la obligación tributaria de pago, tal y como establece el art. 35 LGT.

Otro sector lo considera como un delito común para la infracción penal proclamada en el art. 305 CP, por el hecho de establecer “*el que por acción u omisión...*”.

Lo más razonable es que el sujeto activo del delito sea la persona que tiene la obligación de contribuir, y la conducta defraudatoria puede llevarse a cabo por acción u omisión, pero siempre y en todo caso en relación a los tributos propios.

En este caso, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la Sociedad, que habría de contribuir al impuesto de sociedades.

En virtud de lo que establece el art. 31 CP, relativo a la imputación de responsabilidad a la persona física, “*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 concurran 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*”.

El primer requisito será actuar en nombre y por cuenta de una persona jurídica. La responsabilidad no se limita a los administradores de derecho, sino también a los administradores de hecho, como pueden ser los socios o personas con poder o mando dentro de la sociedad. En cambio la responsabilidad de estos últimos será sólo cuando no haya un administrador de derecho.

Por otro lado, es necesario que haya existido una actuación u omisión que constituya acción típica. Es decir, que dicha actuación se encuentre tipificada como

delito en el CP. Además ha de haber existido culpabilidad, tal y como manifiesta el art. 5 CP (no hay pena sin dolo o imprudencia). Por tanto, a quienes vaya a imputárseles la responsabilidad han de haber tenido expreso conocimiento y voluntad para realizar el ilícito penal. O cuando menos, haya habido negligencia o imprudencia al realizar la acción o no practicar aquella a que venían obligados. Además, han de concurrir todos los elementos del tipo delictivo.

En este caso se reúnen todas las condiciones descritas, y por tanto la administradora será autora de tres delitos de defraudación fiscal.

También es autora de dos delitos continuados de blanqueo de capitales, derivados del dinero de los abortos y de la defraudación fiscal. Como ya se ha dicho, se aplica la legislación vigente relativa al blanqueo, y por lo tanto la persona que comete el delito subyacente también puede cometer el delito de blanqueo. No cabe duda que esta persona lleva a cabo la ocultación de bienes procedentes de una conducta delictiva, ya que junto con los socios, envía el dinero a una cuenta en Gibraltar.

En cuanto a los abortos, pese a que sí era conocedora de los hechos cometidos, se puede descartar totalmente su condición de autora, ya que no lleva a cabo ningún acto material que sea constitutivo de delito de aborto.

El problema es si considerarla o no partícipe. Por un lado, se descarta la posibilidad de que sea inductora, ya que en ningún momento se nos dice que persuada o intimide al personal de la clínica lisboeta para que lleven a cabo los abortos. Por otro lado, tampoco se puede considerar una cooperación necesaria, ya que no llevan a cabo actos sin los cuales no se hubieran podido llevar a cabo los hechos delictivos.

La determinación de la participación estaría en relación a la complicidad, ya que puede actuar el cómplice con actos anteriores o simultáneos a la ejecución del delito. La jurisprudencia la define como una participación accidental y secundaria, que puede ser activa u omisiva. Precisa también la necesidad de un elemento subjetivo, integrado por la conciencia de la ilicitud y por la voluntad de contribuir eficazmente a la conducta del autor (Sentencia del TS núm. 1283/1999 de 16 de septiembre³⁰, entre otras).

La jurisprudencia ha admitido la participación omisiva en un delito de resultado, en aplicación del art. 11 CP, respecto a aquellas personas que teniendo un deber normativo, jurídico, con posibilidad de hacerlo, no hace nada para impedir que se cometa un delito o evitar sus consecuencias.

Por ello, la participación omisiva parte de unos presupuestos:

- a) El presupuesto objetivo es que se debe de favorecedor de la ejecución en el caso del cómplice
- b) Un presupuesto subjetivo consistente en la voluntad de cooperar causalmente con la omisión del resultado o bien de facilitar la ejecución; y
- c) Un presupuesto normativo, consistente en la infracción del deber jurídico de impedir la comisión del delito o posición de garante.

El presupuesto subjetivo de la participación omisiva parte de la constatación de que el omitente conocía su especial posición de garante y conocía la posibilidad de

³⁰ Westlaw Aranzadi RJ 1999\7190

actuar con arreglo a la posición ostentada y, sin embargo, omite el comportamiento que le era exigible cooperando así con el actuar del autor material.

Consecuentemente en el caso concreto habrá que determinar si existía esa posición de garante de los socios y de la administradora.

El TS, en la Sentencia núm. 37/2006 de 25 de enero³¹, ha precisado la posición de garante se define genéricamente por la relación existente entre un sujeto y un bien jurídico, determinante de que aquél se hace responsable de la indemnidad del bien jurídico. De aquella relación surge para el sujeto, por ello, un deber jurídico específico de evitación del resultado. De tal modo que la no evitación del resultado por el garante sería equiparable a su realización mediante una conducta activa o a su participación en el hecho. La mayor parte de la doctrina fundamenta la posición de garante en la teoría formal del deber jurídico. La existencia de una posición de garante se deduce de determinadas fuentes formales como la Ley, el contrato y el actuar precedente peligroso (injerencia).

En este caso, no cabe duda de que la administradora no se encuentra en una posición de garante en relación al bien jurídico protegido (la vida humana dependiente). No hay ninguna obligación ni legal, ni contractual por la cual unos socios y una administradora de una sociedad tengan una posición de garante respecto de las personas que acuden a su clínica. Tampoco hay ninguna actuación precedente peligrosa por parte de los mismos.

Por lo tanto, si no hay posición de garante respecto de los bienes jurídicos agraviados no hay participación por omisión como cómplices.

Paralelamente, si no son considerados ni autores ni partícipes, podría ser responsables penal en virtud de lo que establece el art. 450 CP:

“1. 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”.

En este caso, considero que no cabe la aplicación de este delito porque en primer lugar, considero que España no es competente para juzgar los abortos cometidos en Lisboa (se explicará más adelante), y en todo caso, este artículo tiene un carácter subsidiario para evitar lagunas legales. Por ello, considero que en virtud del principio penal de acusación, para que se les acuse de este delito, tiene que estar constatada previamente la existencia de ese delito previo, y para ello ha de haber sido juzgado. Si ya ha sido juzgado ese delito en Portugal, no sé hasta qué punto tendría sentido denunciar a estos sujetos por el art. 450 CP, ya que no estaríamos ante un delito cometido contra las leyes españolas, y por tanto, pierde de forma sustancial su fundamento.

³¹ Westlaw Aranzadi RJ 2006\3331

3. Socios

D. Pedro Suárez, D. Juan Pérez y D. Andrés Martínez no incurrirían en los delitos fiscales ya que no son ni el sujeto pasivo ni los administradores de derecho de la sociedad, requisito indispensable para poder ser condenados por un delito del que es titular la persona jurídica.

En cambio podría cuestionarse su papel como administradores de hecho, llegando a tener más funciones de administración que la propia titular de esa función. Desde mi punto de vista sería improcedente, ya que si hay una administradora de derecho se excluye la entrada de los llamados administradores de hecho. En cambio, señalar que podría darse la circunstancia de que un tribunal aprecie esta circunstancia, mediante la cual podría subsumir el delito de los socios en el art. 31 del CP.

En relación a los abortos ilegales, los socios se encuentran en idéntica posición que la administradora, y por lo tanto remito a la explicación realizada *ut supra* en relación con la misma. En síntesis, no serían autores ni partícipes de los abortos cometidos en Lisboa.

En cambio, y en aplicación del art. 305 del CP, sí serían responsables de dos delitos continuados de blanqueo de capitales, derivados de los abortos y de las defraudaciones fiscales llevadas a cabo. Como en el caso de la administradora, son los encargados de enviar las cantidades recibidas a Gibraltar, siendo totalmente conscientes de que ese dinero proviene de actividades delictivas.

En cambio, D. Pérez, el socio que decide no entrar a formar parte de los beneficios relativos a los abortos, habría incurrido sólo en un delito continuado de blanqueo, ya que no lleva a cabo ninguna de las conductas tipificadas como blanqueo. El hecho de que se desvincule de tales actuaciones supone, a mi entender, que no se deba ir en contra de él en relación con el dinero procedente del blanqueo, ya que realmente no participa de él.

IX. ABOGADOS

En primer lugar, como vemos en el caso, el despacho Mato & Asociados, en especial uno de sus miembros, Xaime Castro, propone la idea de llevar el dinero a una cuenta a Gibraltar. Además también, conocedor de los abortos practicados en Lisboa, les dice que es muy difícil investigar tales hechos y como consecuencia de ello se siguen llevando a cabo las conductas delictivas.

En relación con el blanqueo de capitales, relativo al envío de dinero a una cuenta a Gibraltar, hay que citar la normativa española, empujada por las directivas 2001/97/CE y 2005/60/CE, ha regulado la prevención del blanqueo de capitales en diversas ocasiones.

Así, la Ley 10/2010 regula la prevención del blanqueo de capital, e impone al Abogado el deber de comunicar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del

Blanqueo de Capitales (más conocido por sus siglas SEPBLAC) determinadas operaciones de sus clientes.

La Ley es de aplicación a quienes ejercen la Abogacía en los casos previstos en la letra ñ) del

Artículo 2 de la Ley 10/2010 que es del siguiente tenor literal:

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

También serán sujetos obligados – letra o) del mismo artículo- cuando presten los siguientes servicios profesionales:

“Constituir sociedades u otras personas jurídicas; ejercer funciones de dirección o secretaría de una sociedad, socio de una asociación o funciones similares en relación con otras personas jurídicas o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; facilitar un domicilio social o una dirección comercial, postal, administrativa y otros servicios afines a una sociedad, una asociación o cualquier otro instrumento o persona jurídicos; ejercer funciones de fideicomisario en un fideicomiso expreso o instrumento jurídico similar o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; o ejercer funciones de accionista por cuenta de otra persona, exceptuando las sociedades que coticen en un mercado regulado y estén sujetas a requisitos de información conformes con el derecho comunitario o a normas internacionales equivalentes, o disponer que otra persona ejerza dichas funciones.”

El abogado, poco a poco se está convirtiendo en uno de los sujetos que por obligación legal vienen obligados a velar, prevenir y comunicar al SECPBLA, determinadas operaciones de sus clientes.

Efectivamente los abogados deben identificar a sus clientes, examinar operaciones sospechosas, comunicar al Servicio Ejecutivo dichas operaciones, conservar durante diez años los documentos, establecer procedimientos de control interno, abstenerse de realizar operaciones que supuestamente estén vinculadas con el blanqueo de capitales y no revelar a clientes o a terceros las informaciones transmitidas al Servicio.

Sin embargo, estas obligaciones según la ley sólo son de aplicación a los abogados cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de transacciones por cuenta de clientes relativas a operaciones descritas en el art. 2 de dicha Ley. Se trata de las labores de asesoramiento o planificación de estructuras u operaciones determinadas y también cuando el abogado actúe en nombre o por cuenta de algún cliente, en cualquier transacción financiera o inmobiliaria.

Actuar como fiduciario de clientes, parece que está fuera de la actuación del abogado descrita en nuestro Estatuto, de manera que cuando un abogado se inmiscuye en la transacción comercial, parece correcto descartar el secreto profesional. Cuando el abogado realiza una estructura societaria o planifica transacciones, si observa que se está cometiendo o se va a cometer un delito de blanqueo, es lógico que deba abstenerse, debe hacerlo siempre ante la planificación de cualquier otro hecho que presente carácter delictivo de otra índole. No parece lógico, sin embargo, que más allá de su abstención, tenga la obligación de denunciar con sigilo alevoso a quien fue su cliente ante el Servicio; pero aquí ha primado para el legislador la política criminal, sobre el derecho fundamental, transformando al abogado de custodio del secreto en delator.

Hay que destacar que el artículo 22 de la Ley 10/2010 excluye expresa y terminantemente de su aplicación a quienes ejercen la Abogacía “con respecto a la información que reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos.”

Determinar la posición jurídica es asesorar al cliente sobre la posición en que se encuentra dentro del universo jurídico.

Este régimen supondría una excepción al deber de secreto profesional establecido en el artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el artículo 32 del Estatuto General de la Abogacía y el artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española. El artículo 22 de la Ley 10/2010, tras hacer referencia a los deberes de información y colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales, establece: “Sin perjuicio de lo dispuesto en la presente ley, los Abogados guardarán el deber de secreto profesional de conformidad con la legislación vigente”

Por lo tanto, pese a que el secreto profesional es un derecho de los clientes en cumplimiento de lo proclamado en nuestra Constitución en su art. 24, no se extiende a todos los actos que lleve a cabo el abogado en el ejercicio de sus funciones. En este caso, lo que se ha hecho es una ponderación de los bienes jurídicos en juego, y como resultado tenemos dos posibles situaciones:

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 como europeo. 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.

Cuando se actúa en la mera gestión de negocios del cliente, sin que esta gestión se proyecte en labores de defensa en algún proceso pendiente o en expectativa de iniciarse, el interés al que sirve el abogado es también legítimo, sin duda, pero meramente privado. Carece en este caso de esa dimensión de interés público que posee el ejercicio de la defensa y por tanto, debe ceder ante un interés superior como lo es el del Estado en la Prevención del Blanqueo de Capitales.

La infracción en las que incurriría el “sujeto obligado”, en este caso Jaime Castro, sería, en virtud de lo establecido en los art. 50 y ss Ley 10/2010, en una infracción administrativa leve, ya que tras definir las muy graves y las graves (entre las que no se encuentra la conducta del art. 2.1 de la citada ley), establece que serán leves las que no se incluyan entre ellas. Posteriormente se establece como consecuencia jurídica de las infracciones leves una amonestación privada y multa de hasta 60.000 €.

También podría exigirse responsabilidad en el mismo sentido a la anterior a los administradores o directores del obligado, ya sean unipersonales o pluripersonales, siempre que las infracciones les puedan ser imputadas por su conducta dolosa o negligente.

En ningún lugar se expresa la responsabilidad penal derivada de tales actuaciones, el problema se puede plantear en relación a la precepción de honorarios que procedan de actos delictivos. En este caso, en España no existe jurisprudencia relativa a esta cuestión todavía, pero en el resto de Europa se salva al abogado del delito penal de blanqueo, pero tiene que devolver el dinero.

Además, si las actuaciones fueran más allá del mero asesoramiento podríamos cuestionarnos una inducción, una cooperación necesaria, etc. Pero en este caso, única y exclusivamente se asesora, por lo tanto no considero necesario analizar la responsabilidad penal en la que podrían incurrir, porque a mi modo de entender, no ésta no existiría.

X. ASPECTOS PROCESALES MÁS IMPORTANTES

Posibilidades de abrir un proceso penal en España

En primer lugar, para abrir un proceso en España, primero España ha de ser competente, y de serlo, hay que establecer a qué órgano concreto corresponde la competencia. Será competente España, según establece el art. 23 LOPJ en el orden penal, del conocimiento de las causas que se cometan en territorio español o a bordo de buques o aeronaves españoles, salvo lo que establezcan los Tratados Internacionales. También es competente España cuando los responsables sean españoles o extranjeros que adquieran después de la comisión del hecho la nacionalidad española siempre que se cumplan unos requisitos³². Para finalizar, también es competente España en relación a determinados delitos de especial gravedad (traición contra la paz o independencia del Estado, contra el titular de la Corona, su consorte, u otros como genocidio, lesa humanidad, etc).

³² Que el hecho sea punible en el lugar de ejecución, salvo que, en virtud de un Tratado internacional o de un acto normativo de una Organización internacional de la que España sea parte, no resulte necesario dicho requisito, que el agraviado o el Ministerio Fiscal denuncien o interpongan querrela ante los tribunales españoles y que el delincuente no haya sido absuelto, indultado o penado en el extranjero, o, en este último caso, no haya cumplido la condena. Si solo la hubiere cumplido en parte, se le tendrá en cuenta para rebajarle proporcionalmente la que le corresponda.

Por lo tanto, España en este caso será competente en relación a los delitos de defraudación fiscal y de blanqueo de capitales, pero no de los abortos ilegales practicados en Lisboa, ya que en principio el personal médico de dicha clínica tendrán nacionalidad portuguesa (no se nos dicen que sean españoles, por lo tanto se supone *sensu contrario* que son portugueses o de cualquier otra nacionalidad, que para el caso, lo mismo nos da) y por lo tanto, siguiendo los principios de competencia establecidos, España no es competente para conocer de los delitos de aborto llevados a cabo en la clínica de Lisboa, ya que no se cumplen las reglas del art. 23 LOPJ, por lo tanto no puede extender su jurisdicción sobre las personas extranjeras que cometen un delito fuera de España.

Tribunal competente

En este caso, el órgano competente dentro del territorio español es la Audiencia Nacional. En principio, y en relación con la gravedad del delito, sería competencia de la Audiencia Provincial de A Coruña, que es donde tiene la sede la empresa Servicios Médicos SL. En cambio, debido a la naturaleza especial del objeto, tendrá competencia la Audiencia Nacional por tratarse de un delito de defraudación que afecta a una pluralidad de personas (art. 65.1 c) LOPJ³³). Considero que, en concordancia con lo que se mantiene por la doctrina en cuanto al bien jurídico protegido, que es la Hacienda Pública en su vertiente de ingreso, en el caso del delito fiscal, y la sociedad en común en el delito de blanqueo, no debería haber duda de que se ven afectadas una pluralidad de personas, ya que la sociedad en su conjunto sería la perjudicada.

Entiendo que no se usa una definición legal de defraudaciones, sino una definición material, incluyendo conductas que causen daño patrimonial mediante engaño, fraude o abuso de Derecho. Por lo tanto, estamos ante un caso en el que se atribuye la competencia en función de las peculiaridades del objeto a enjuiciar. En este caso se llevaría a cabo un enjuiciamiento conjunto de los delitos fiscales y los delitos de blanqueo de toda la trama, ya que estamos ante un caso de conexidad delictiva, dado que el art. 17.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal establece que se consideran delitos conexos los cometidos por dos o más personas en distintos lugares o tiempos si hubiera precedido concierto para ello. En este caso, en relación a las defraudaciones y el blanqueo, hay un claro acuerdo para llevar a cabo las actividades delictivas, ya que había un plan preestablecido y un procedimiento que se repetía constantemente en las actuaciones llevadas a cabo.

La instrucción se llevará en los Juzgados Centrales de Instrucción, que instruirán las causas cuyo enjuiciamiento corresponda a la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional o, en su caso, a los Juzgados Centrales de lo Penal (art. 88 LOPJ), y el enjuiciamiento será competencia de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional (art. 65.1).

³³ Este apartado establece la competencia en relación a “defraudaciones y maquinaciones para alterar el precio de las cosas que produzcan o puedan producir grave repercusión en la seguridad del tráfico mercantil, en la economía nacional o perjuicio patrimonial en una generalidad de personas en el territorio de más de una Audiencia”.

En caso de no aceptarse la competencia de la Audiencia Nacional, por tratarse en realidad de una cuestión teórica, más bien del plano *debiera ser*, que del plano *es*, lo cierto es que en muchas ocasiones no se acepta la competencia de la Audiencia Nacional en estas cuestiones, y si se hace, es en casos de defraudaciones millonarias. En este caso, sería competente la Audiencia Provincial de A Coruña.

El criterio general para establecer la competencia territorial es el del lugar donde se cometen los hechos (art. 14.2 a 14.4 LECrim), en este caso es difícil de averiguar, y entonces acudiríamos a los criterios subsidiarios del art. 15 de la misma ley, y entiendo que entraría en juego el criterio del lugar de donde se hubieran encontrado pruebas materiales del delito. Esto es así porque lo lógico sería que si estas actuaciones son descubiertas por alguien, lo sea por la Administración Tributaria, que investigaría a la empresa, que es la obligada tributaria del impuesto de Sociedades. En este caso, los Inspectores de Hacienda de A Coruña darían cuenta a la Audiencia Provincial de la misma ciudad.

Si no fuera así, se aplicaría otro criterio subsidiario que es el lugar de domicilio del reo, y teniendo en cuenta que todos los imputados (incluso la persona jurídica) tienen su residencia en A Coruña, ya no suscitaría más problemas la cuestión.

En este caso, sería competencia de la Audiencia en función de la gravedad del delito, que supera los 5 años pena privativa de libertad, y en virtud de lo que establece el art. 14 bis LECrim, la pena que se ha de mirar, en caso de estar imputada la persona jurídica, será la que correspondería a la persona física.

La instrucción la llevaría a cabo el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de A Coruña, tal y como establece el art. 303 LECrim.

Medidas cautelares

Se podrán llevar a cabo medidas cautelares antes de la sentencia, tal y como establece el art. 33.7 CP, estableciendo las siguientes medidas cautelares contra la persona jurídica imputada:

- Clausura temporal de locales o establecimientos
- Suspensión de las actividades sociales
- Intervención judicial

Dado el carácter de tales medidas, la finalidad de tal adopción no está en el aseguramiento de las futuras responsabilidades en que pueda incurrir la persona jurídica, sino en impedir que durante la sustanciación del procedimiento se puedan seguir cometiendo hechos ilícitos.

Por lo demás, como cualquier medida cautelar a adoptar en un procedimiento penal, para su adopción deberán cumplirse los requisitos establecidos en la legislación y

la jurisprudencia, esto es, deben concurrir los requisitos de *fumus boni iuris*³⁴ y *periculum in mora*³⁵.

La Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, ha introducido un nuevo art. 544 quáter en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en cuyo apartado 2 se dispone expresamente que tales medidas se acordarán previa petición de parte y celebración de vista, a la que se citará a todas las partes personadas. El auto que decida sobre la medida cautelar será recurrible en apelación.

Derechos fundamentales de la sociedad

En necesario hacer una mención a las comunicaciones de la sociedad que sí podrán ser intervenidas. Pese a que nuestra Constitución no tiene ningún precepto según el cual los derechos fundamentales rijan para las personas jurídicas³⁶ la jurisprudencia del TC sí ha ido delimitando qué derechos fundamentales podían ser reconocidos a las personas jurídicas (son titulares del derecho al honor, STC núm. 139/1995 de 26 de septiembre³⁷, y también a la tutela judicial efectiva, STC núm. 241/1992, de 21 de diciembre³⁸, por ejemplo). Además, en la STC 64/1988 de 12 de abril³⁹, estableció que las personas jurídicas de derecho privado (aunque las de derecho público también) sólo tendrán reconocidos aquellos derechos que por su naturaleza pueden serle atribuidos. Conviene de este modo analizar si el derecho a secreto de las comunicaciones puede ser ejercido por las personas jurídicas.

La jurisprudencia del TS establece de forma pacífica y unánime que la investigación podrá incidir tanto respecto de personas físicas como de personas jurídicas, al igual que la doctrina del TEDH, la cual en su sentencia de 25 de marzo de 1998, extendió este derecho a los locales profesionales.

Por lo tanto, si son titulares de este derecho fundamental, también se entiende, *sensu contrario*, que dichas comunicaciones pueden ser intervenidas si se cumplen las normas jurisprudenciales establecidas al respecto⁴⁰.

Se podrán registrar las sedes de la sociedad, ya que, tal y como ocurría con el secreto de las comunicaciones, el TC también ha establecido que las personas jurídicas

³⁴ *Fumus bonis iuris* o *fumus boni iuris* traducido literalmente quiere decir “*humo de buen derecho*”, más en su acepción semántica debe entenderse como apariencia o aspecto exterior de derecho.

Fumus bonis iuris es la apreciación de buen derecho, que en el proceso penal se traduce en que un hecho investigado tenga carácter de delito y la probabilidad de que el imputado hubiese participado en su comisión. En él, existen fundados elementos de convicción que puedan comprometer la responsabilidad penal de la persona sometida a juicio, con probabilidades de que sobre dicha persona recaiga una condena penal que lo conduzca a la privación de su libertad por un periodo de tiempo largo.

³⁵ Es el peligro de un daño jurídico urgente y marginal derivado del retraso de resolución definitiva. Se busca neutralizar los daños, anticipando provisionalmente los efectos de la resolución definitiva.

³⁶ Sí en otros ordenamientos, Le Ley fundamental de Bonn, cuyo artículo 19.3 dispone que los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales en la medida en que les sean aplicables.

³⁷ Westlaw Aranzadi RTC 1995\139

³⁸ Westlaw Aranzadi RTC 1992\241

³⁹ Westlaw Aranzadi RTC 1988\64

⁴⁰ Se requiere autorización judicial motivada, respetar los principios de proporcionalidad, idoneidad y necesidad, no puede ser de manera indefinida, etc.

tienen derecho a la inviolabilidad del domicilio (STC núm. 69/1999 de 26 de abril⁴¹). Además, la Ley de Enjuiciamiento Criminal en su art. 554.4, reputa domicilio, el espacio físico que constituya el centro de dirección de las personas jurídicas, ya se trate de su domicilio social o de un establecimiento dependiente, o aquellos otros lugares en que se custodien documentos u otros soportes de su vida diaria que quedan reservados al conocimiento de terceros.

De tal forma que existe una protección del “domicilio” de las personas jurídicas, y por lo tanto, cumpliendo los requisitos legalmente establecidos, podrá limitarse este derecho⁴².

Considero que la sede de Lisboa también puede ser intervenida porque es la sede de una sociedad española que está siendo investigada judicialmente. Lo que no puede hacerse es mandar a la policía judicial española directamente a que inspeccionen la sede. Lo correcto sería enviar una comisión rogatoria, que es una comunicación oficial que un juez o tribunal dirige a una autoridad judicial extranjera, para que ésta ejecute un acto de instrucción o practique otra diligencia.

Cuenta gibraltareña

Gibraltar es un Territorio Británico de Ultramar, dotado de un estatus específico dentro de la Unión Europea (UE). Está excluido del Territorio Aduanero Común y de la Política Agrícola Común (PAC), de la Política Pesquera Común y del requisito de recaudar el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Gibraltar fue añadido a la Lista Blanca de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en octubre del 2009. La Lista Blanca esta compuesta por países que han firmado acuerdos para compartir información fiscal con al menos doce miembros de la OCDE. Este criterio para garantizar transparencia fiscal fue impuesto por el G20 y la OCED en abril del 2009.

Como muchos otros países, y para evitar que su centro financiero fuera objeto de discriminación, esperó a que se establecieran condiciones de igualdad antes de buscar países de la OCDE con los cuales firmar acuerdos de intercambio de información fiscal. Esto sucedió finalmente en marzo del 2009 cuando Suiza, Luxemburgo y Austria, como miembros de pleno derecho de la OCDE, aceptaron los principios del intercambio de información fiscal. A día de hoy Gibraltar tiene en vigor dieciocho de veintiún acuerdos firmados para el intercambio de información fiscal.

Sería complicado investigar las cuentas gibraltareñas, ya que a día de hoy todavía no existe ningún acuerdo de intercambio de información fiscal entre Gibraltar y España. Lo cierto es que Gibraltar sí lo ha llevado a cabo con otros países (recientemente con

⁴¹ Westlaw Aranzadi RTC 1999\69

⁴² Se necesita autorización judicial en la que se diga la fecha, se motive suficientemente la razón por la que se acuerda, deberá asistir el juez o funcionario policial en que delegue, etc.

Francia). Las autoridades gibraltareñas han firmado 18 acuerdos de este tipo con la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y países miembros de la Unión Europea y tienen pensado hacer lo mismo con España. Pero existe el problema por la falta de reconocimiento por parte de las autoridades españolas a la jurisdicción legal y administrativa del peñón. Debido a que ese acuerdo no existe, si se cursa una solicitud de ese tipo, Gibraltar no está obligado a otorgarla.

Representación en juicio

La representación de la sociedad en juicio y fuera de él corresponde al administrador o administradores sociales (art. 233.1 LSC). En este caso, en el supuesto de apertura de un procedimiento penal estaría imputada la sociedad y la administradora. En este caso, la administradora podría encontrarse en una situación en la que tal vez no defendería totalmente los intereses de la sociedad. Por lo tanto, lo más correcto sería nombrar en Junta General una persona ajena a la sociedad que se persona en nombre de la entidad en el proceso penal.

Además, dado que se puede cesar al administrador en acuerdo de la Junta General aunque no esté incluido en el orden del día, también podría cesarse a la administradora actual y nombrar a otro u otros para que representen a la sociedad (art. 223 LSC), siempre respetando el contenido de los Estatutos Sociales.

XI. ASPECTOS MERCANTILES

Transformación de la Sociedad

Cualquier sociedad mercantil inscrita puede ser transformada en otra sociedad mercantil (art. 4.1 Ley de modificación estructural de las sociedades mercantiles). El capítulo III del Título I de dicha Ley establece el procedimiento. A modo de síntesis (en la ley está estipulado más concretamente y de forma comprensible), es necesario llevar a cabo un acuerdo en la junta general de los socios, y se ha de otorgar escritura pública. El acuerdo de transformación se llevará a cabo de acuerdo con las formalidades que sean necesarias para el régimen de la sociedad que se transforma (en este caso SL). No se podrán modificar las participaciones sociales de cada socio si no es con su consentimiento. El acuerdo, una vez llevado a cabo y establecido en escritura pública con las menciones necesarias según la ley, se publicara en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, requisito que no será necesario si se comunica individualmente a todos los socios y personas con derechos especiales, a través de un sistema que asegure su recepción.

El hecho de que la sociedad pueda estar siendo investigada no es un hándicap para la transformación, o por lo menos nada se dice al respecto. Esto es lógico ya que en realidad la responsabilidad de la sociedad no desaparece por el hecho de la transformación. El art. 130.2 del CP establece que, entre otras, la transformación de una sociedad no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad en la que se transforme. 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.

Ampliación de capital y cotización en Bolsa

Para ampliar el capital social habría de seguirse el procedimiento indicado en los arts. 295 y siguientes LSC. La sociedad podría emitir nuevas acciones o elevar el valor nominal de las ya existentes. Habría que llevar a cabo un acuerdo en la junta general, con los requisitos necesarios para la modificación de los Estatutos. Si se emiten nuevas acciones o participaciones, los socios tienen derecho a adquirir preferentemente un número de acciones igual al valor nominal de las que ya posea (salvo en determinados casos). En este caso, si lo que se desea es quitar la sociedad a bolsa, el aumento debería llevarse a cabo emitiendo nuevas acciones.

Estaríamos ante la emisión de valores en un mercado primario, ya que la adquisición de los mismos sería originaria, y no una adquisición derivativa como ocurre en los mercados secundarios de valores. La Ley de Mercado de Valores (LMV) establece en su art. 25 que rige el principio de libertad de emisión y colocación. No es necesaria autorización administrativa para la emisión de valores. Sólo es necesario facilitar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores determinados documentos, como el folleto informativo adaptado al contenido del art. 27 LMV y seguir el procedimiento que se establece en los arts. 25 y siguientes LMV y en las disposiciones reglamentarias de desarrollo.

Técnicas de Buen Gobierno Corporativo

El Código de buen gobierno corporativo centra especial atención a la lealtad de los administradores de una sociedad. La ley de Sociedades de Capital establece ese deber jurídico, aunque no lo desarrolla especialmente (art. 226). También se refiere a ella en otras disposiciones aisladas, ya que se prohíbe aprovechar oportunidades de negocio (art. 228), se deberán comunicar a otros administradores o a la junta general la existencia de una situación de conflicto de interés (art. 229) etc. Lo que hace el Código de Buen Gobierno, desarrolla en alguna de sus recomendaciones el deber de lealtad para defender el interés de la compañía. También desarrolla un sistema de incompatibilidades.

Actualmente las personas jurídicas, como se ha dicho, también incurren en responsabilidad penal. La persona jurídica responde penalmente por los delitos cometidos, en nombre o por cuenta de la persona jurídica, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho y por los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas con poder de dirección, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso. En el segundo de los casos, lo que puede hacerse para evitar posibles responsabilidades posteriores o atenuar la penal en relación a hechos delictivos anteriores, es adaptar su modo de funcionamiento a las técnicas del buen gobierno corporativo.

El CP en su art. 31 bis, apartado 4 d establece como atenuante a los delitos cometidos por las personas físicas, el 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.

Este artículo puede estar refiriéndose a las técnicas del buen gobierno corporativo a la que antes me refería, las cuales son un conjunto de principios y conductas a las que ha de atenerse una sociedad cotizada (sólo se podría llevar a cabo en el caso de la transformación en SA cotizada).

Los modelos de Corporate Defense, basados en las mejores prácticas de Modelos de Gobierno Corporativo aplicados al riesgo penal, afectan a las Organizaciones desde los niveles más altos (Propiedad y Órganos de Administración) hasta las funciones más operativas (Direcciones intermedias) y las propias de control (Auditoría Interna), teniendo como premisas básicas los siguientes aspectos:

- Debe existir un adecuado entorno general de control, que implica la aprobación de la estrategia, de políticas y normas corporativas y la creación de las comisiones delegadas necesarias para la consecución de este objetivo: Comisión de Gestión de Riesgos, de Auditoría, de Cumplimiento Normativo o de Ética.

- El Modelo de Gobierno implantado debe asegurar, entre otros aspectos, la eficiencia y mejora continua de las operaciones, el cumplimiento normativo, la existencia de un código de conducta y ético que implique a todos los miembros de la Organización en la prevención de irregularidades o fraudes que puedan suceder y debe asegurar los recursos y funciones necesarios para cumplir con los mencionados aspectos.

La existencia de un adecuado Modelo de Gobierno Corporativo, con la existencia de códigos y políticas corporativas, con un sistema de identificación de riesgos, con procedimientos y controles preventivos y con una función interna independiente de verificación, ha de permitir a las organizaciones proteger el valor de los accionistas, mejorar el funcionamiento y comunicación internas y, en el caso de los riesgos penales, estar en disposición de disponer de un Manual de Prevención de Riesgos Penales (Corporate Defense) que pueda servir de atenuante ante un eventual proceso penal.

Así, si se cumplen esas reglas de buen funcionamiento corporativo, la sociedad evitará verse incurso en una responsabilidad penal por no ejercer el control suficiente sobre sus socios, o, como es en este caso, podrá atenuar su pena.

Impugnación de acuerdos

En relación a la posibilidad de impugnar alguno de los acuerdos sociales donde se decidió abrir la cuenta en Gibraltar, hay que destacar lo siguiente:

El art. 204 LSC establece que:

1. *Son impugnables los acuerdos sociales que sean contrarios a la ley, se opongan a los estatutos o lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros.*

2. *Serán nulos los acuerdos contrarios a la ley. Los demás acuerdos a que se refiere el apartado anterior serán anulables.*

3. *No será procedente la impugnación de un acuerdo social cuando haya sido dejado sin efecto o sustituido válidamente por otro.*

La acción de impugnación de los acuerdos nulos caducará en el plazo de un año, salvo todos los que sean contrarios al orden público. La acción de impugnación de los acuerdos anulables caducará en 40 días. Los plazos se contarán desde la fecha de adopción de los acuerdos, y si fueran inscribibles, desde que se hubieran inscrito.

En este caso considero que no se conseguiría nada impugnando un acuerdo de creación de una cuenta bancaria.

Por un lado, los plazos de caducidad estarían vencidos, salvo que fuéramos por la vía de contrariedad al orden público, en cambio considero que aún así sería difícil.

Tanto la jurisprudencia como la doctrina han advertido que tras la remisión al concepto "orden público", el legislador no hace sino establecer una norma de perfiles no muy definidos que debe ser integrada por los tribunales en función de las circunstancias de cada caso. La jurisprudencia (ver la Sentencia de TS núm. 596/2007 de 30 de mayo⁴³) señala que en el orden jurídico el concepto de orden público en el área de los acuerdos sociales es de los denominados indeterminados, y que generalmente se aplica a acuerdos, convenios o negocios que suponen un ataque a la protección de los accionistas ausentes, a los accionistas minoritarios e incluso a terceros, pero siempre con una finalidad: la de privarles de la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 24-1 de la Constitución Española. De aquí que deba considerarse como contrario al orden público un acuerdo que vulnere de algún modo normas imperativas que afecten a la esencia del sistema societario, así como normas relativas a derechos fundamentales.

En este caso, el acuerdo no es nulo en tanto contrario a la norma, ya que en realidad no hay ninguna norma legal que impida la creación de cuentas bancarias en Gibraltar. Por lo tanto, sería difícil mantener que el mismo vulnera el orden público. Si bien la finalidad a la que se dedica dicha cuenta no es lícita, no por ello se puede impugnar el acuerdo por contrario al orden público. Lo que sí podría impugnarse sería el acuerdo en virtud del cual se decide mandar dinero a Gibraltar, dinero que proviene de actividades ilícitas (defraudaciones y abortos), pero, en este caso, lo más razonable sería acudir a la Justicia y denunciar todos los hechos, y no intentar impugnar un acuerdo, ya que aunque se declarara nulo (cuestión prácticamente imposible) no se limitarían las responsabilidades penales, ya que la defraudación existe igual, y el blanqueo existe desde el momento en que se poseen los bienes, y por tanto, da igual que se posean en una cuenta bancaria en Gibraltar como en una cuenta bancaria en España (en realidad mejor estarían en Gibraltar en tanto es más difícil de investigar).

En todo caso de llevarse a cabo, el socio D. Juan Pérez estaría legitimado en virtud del art. 206 LSC (para la impugnación de los acuerdos nulos están legitimados todos los socios, los administradores y cualquier tercero que acredite interés legítimo).

⁴³ Westlaw Aranzadi RJ 2007\3608

Según el art. 207 LSC la tramitación seguirá los pasos de juicio ordinario y las disposiciones contenidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Por lo tanto, se presentaría una demanda de impugnación de acuerdo ante la Jurisdicción Civil, que es la competente en materia de impugnación de acuerdos concretamente en el Juzgado de lo Mercantil (art. 86 ter LOPJ, apartado 2.). Concretamente a los Juzgados de lo Mercantil de A Coruña, que es donde la empresa tiene su domicilio social (art. 51 Ley de Enjuiciamiento Civil).

XII. CONCLUSIONES

La empresa Servicios médicos S.L durante los últimos años no cumple con sus obligaciones tributarias, dejando de ingresar las cantidades correspondientes a la Hacienda Pública. El hecho de llevar a cabo esta conducta supone infringir dos preceptos penales, el relativo al delito de defraudación fiscal (art. 305 CP) y el relativo al blanqueo de capitales (art. 301 CP).

Por otro lado, en una de las clínicas de la sociedad, concretamente en la de Lisboa, desde el año 2010 se llevan a cabo abortos ilegales, de los que deriva un beneficio económico. En relación con este dinero procedente de los abortos nos encontramos también con el delito de blanqueo de capitales.

Los problemas más importantes en relación con el caso pueden resumirse en cuatro puntos: doble regulación penal y tributaria de las defraudaciones fiscales, el delito fiscal como delito subyacente al delito de blanqueo, el problema de la investigación debido al depósito del dinero en una cuenta en Gibraltar y la posibilidad de acogerse o no a la amnistía para evitar consecuencias jurídicas más perjudiciales.

En cuanto al primer punto, como se ha intentado dejar claro, cuando hablamos de defraudaciones o bien interviene la vía administrativa o la penal, y se computa en cada una los plazos establecidos en sus respectivas regulaciones, primando la penal si ésta entra en juego.

Señalar en relación a este punto en primer lugar que la regulación penal relativa a esta materia constituye lo que jurídicamente se conoce como ley penal en blanco. La ley penal en blanco consiste en criminalizar conductas ya reguladas en otro ámbito legal para sobreproteger determinados bienes jurídicos, remitiéndose a otra ley para definir el contenido del delito.

Esto trae consigo aparejado el problema del *bis in idem*, según el cual no se puede sancionar dos veces una misma conducta. En este sentido, se establece en la LGT que prima la regulación penal, que deja sin función a la regulación administrativa. Por ello, si un hecho es constitutivo de delito, la Administración ha de pasar el tanto de la culpa al ámbito penal, no pudiendo sancionar una conducta después de que lo haga la jurisdicción penal. En cambio, si la Administración ya ha actuado, no impide que pueda actuar la jurisdicción penal, siempre y cuando tenga en cuenta la sanción administrativa impuesta.

El límite entre la infracción administrativa y el delito penal consiste en un criterio cuantitativo; si la defraudación anual consiste en una cantidad superior a 120.000 € estaríamos en el ámbito penal, en caso contrario, nos quedaríamos en la esfera administrativa.

La consumación del delito o de la infracción no plantea problemas, ya que se produce en el mismo momento en que se dejan de ingresar las cantidades debidas en el plazo establecido. En cambio, sí plantea problemas en relación a la prescripción, ya que la regulación establecida en la LGT proclama el plazo de la prescripción en 4 años, mientras el CP lo establece en 5. El TS ha establecido que se tratan regulaciones independientes y que la voluntad del legislador es establecer esa diferencia. En cambio, en mi opinión, resulta complicado investigar el delito penal una vez prescrita la infracción administrativa.

En cuanto al blanqueo, siguiendo la doctrina jurisprudencial, se acepta como delito subyacente el delito de defraudación fiscal, lo que a mi entender supone incurrir en *bis in idem*.

Desde mi punto de vista se trata de dos delitos continuados de blanqueo, uno en relación al dinero proveniente de los abortos (no plantea dudas esta cuestión) y otro relativo al dinero proveniente de la defraudación fiscal. Al tratarse de delitos continuados se plantea el problema de la normativa aplicable, ya que entre el inicio de la actividad delictiva se produce antes de las modificaciones recientes del CP, mientras que, una vez reformado el CP, se continúan realizando. Entiendo que en relación con este punto habría de aplicarse la legislación vigente, la que regula la cuestión en el momento en que se realiza la última conducta delictiva, entre otras cosas, para evitar que delincuentes habituales se beneficien de la legislación antigua, normalmente más beneficiosa.

Los tribunales descartan la aplicación del concurso de normas, aceptan el concurso ideal en ocasiones pero la regla general es el concurso real, lo cual supone que se sumen las penas del delito subyacente y del delito de blanqueo, dando lugar a penas excesivamente elevadas en muchas ocasiones.

En otro orden de cosas, con carácter general, en la actualidad no se puede investigar la cuenta gibraltareña, por lo que habría un problema para demostrar realmente el blanqueo, aunque en la legislación española se establecen una serie de presunciones para poder demostrarlo sin tener que acudir a datos relativos a cuentas bancarias en el extranjero, normalmente muy costosos y en ocasiones, como en este caso, relativos a países con los que no existe convenio de intercambio de información fiscal.

Ha habido intentos por conseguir un convenio de intercambio de información entre España y Gibraltar, en cambio todavía no se ha conseguido. Sí los ha llevado a cabo con otros países, y ha desaparecido de la lista de paraísos fiscales de la OCDE. Esto supone que no se pueda acceder a los datos de dicha cuenta, y por ello habría que acudir a otros sistemas para demostrar el blanqueo.

En cuanto a la amnistía, de seguir estando en pie, recomendaría a mi cliente que se acogiera a ella si quiere regularizar su situación y reducir la pena en la que podría incurrir en juicio. No se podría condenar por delito de blanqueo posteriormente porque

ese dinero ya no proviene de una “actividad delictiva” en la medida en que la situación ya está regularizada y se entiende que el sujeto ha cumplido con todas sus obligaciones fiscales.

Pese a los conflictos que la regulación de la amnistía trae consigo, considero que no cabría condenar al cliente por el delito de blanqueo, siempre y cuando se trate del blanqueo relativo a las defraudaciones fiscales. Dejar claro que el blanqueo proveniente de los abortos seguiría existiendo, y esta cuestión es esencial.

El problema es que la posibilidad de acogerse se limitaría temporalmente hasta el 30 de noviembre, pese a que entre el sector se especula que la misma pueda “reabrirse” en un plazo relativamente corto.

Si la misma fuera declarada inconstitucional no produciría ningún perjuicio para las personas que se acogieran a ella, ya que no afecta a situaciones consolidadas en aplicación del principio general proclamado en nuestra Carta Magna de seguridad jurídica.

La persona que se acoge a la amnistía no se verá perjudicada por una declaración de inconstitucionalidad de la misma, ya que esto supondría vulnerar los principios fundamentales del Derecho español, y así lo ha establecido en numerosas ocasiones el TC.

Esta es mi opinión sobre los hechos, que someto a otra mejor fundada en Derecho.

BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal: la responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Ed. Comares, 2009

ÁLVAREZ PASTOR, D.: *Manual de prevención del blanqueo de capitales*, Ed. Marcial Pons, 2007

BACIGALUPO ZAPATER, E.: *Sobre el concurso del delito fiscal y blanqueo de dinero*, Ed. Civitas-Thomson Reuters, 2012

BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo de capitales*, Ed. Aranzadi Thomson Reuters, 2012

CANO CAMPOS, T., “Non bis in idem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador”, *Revista de Administración Pública*, núm. 156, septiembre-diciembre 2001

CERRO ESTÉBAN y BLANCO CORDERO, “Blanqueo de capitales”, Boletín de información, Ministerio de Justicia e Interior, 2006

CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal, por la Ley Orgánica 5/2010: reflexiones críticas y propuestas de "lege ferenda"*, Ed. Aranzadi Thomson Reuters, 2012

CID MOLINÉ, “Garantías y Sanciones, argumentos contra las tesis de la identidad de garantías entre las sanciones punitivas”; *Revista de Administración Pública*, núm. 140, 1996

CÓDIGO PENAL COMENTADO, Ed. Colex, 2012

CÓRDOBA RODA, J.: *Abogacía, secreto profesional y blanqueo de capitales*, Ed. Marcial Pons, 2006

ESCRIHUELA CHUMILLA, F.J: *Todo penal*, Ed. La ley, 2011

MALLADA FERNANDEZ, C.: *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Ed. Lex Nova, 2012

MARTÍN QUERALT, J.: *Derecho Tributario*, Ed. Thomson Reuters-Aranzadi, 2012

MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho penal, parte general*, Ed. Triant lo Blanch, 2010

RAMÍREZ GÓMEZ, “La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43

RUBIO LARA, Pedro Ángel, *Parte especial del Derecho penal económico español*, Ed. Dykinson

TOMAS VIVES, A.: *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 2011

BASE DE DATOS WESTLAW ARANZADI

INTERNET

MATERIAL NORMATIVO