



“Oregón y Asociados”

ABOGADOS

INFORME JURÍDICO

- Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. Posibilidad de acogerse a la “amnistía fiscal” y otros extremos.

Entidad consultante:

SERVICIOS MÉDICOS, S.L.

Calle Real, nº 21.

A CORUÑA

María José Fernández Barcia

A Coruña, a 21 de enero de 2013.

INFORME JURÍDICO

RESPECTO DE LA ACLARACIÓN Y ASESORAMIENTO EN LOS PUNTOS QUE SE DIRÁN, CON EL FIN DE TOMAR POR PARTE DE LA ENTIDAD SOLICITANTE LA DECISIÓN QUE A LA MISMA PAREZCA MÁS ADECUADA.

Tabla de contenido

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	4
1.- OBJETO DEL INFORME	6
2.- ANTECEDENTES.	7
3.- CONSIDERACIONES DE TIPO FISCAL Y LEGAL.	10
I. ANÁLISIS DE LOS HECHOS.....	10
II. PRESCRIPCIÓN.....	12
III. SIMULTANEIDAD DE REGULACIONES PENAL Y TRIBUTARIA.	13
IV. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL (en adelante RTE).	13
V. ÁMBITO TEMPORAL DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.	15
VI. NOTAS RELEVANTES DE LA DTE.	16
VII. REGULARIZACIÓN RDL 12/2012: DELITO CONTRA LA HP/BLANQUEO DE CAPITALES.....	20
VIII. RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO-LEY 12/2012.....	22
IX. SUSPENSIÓN DEL RDL 12/2012.....	27
X. ACOGERSE O NO A LA DTE.	28
XI. LA REGULARIZACIÓN HOY, FINALIZADO EL PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LA DTE.	29
XII. RESPONSABILIDAD DE LA SOCIEDAD Y DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	30
A) SI NO SE ACOGE A LA REGULARIZACIÓN.....	31
B) SI SE ACOGE A LA REGULARIZACIÓN.	33

INFORME JURÍDICO

XIII. PENAS A IMPONER A LA PERSONA JURÍDICA.....	34
XIV. PENAS A IMPONER A LAS PERSONAS FÍSICAS.....	35
XV. RESPONSABILIDAD PENAL DEL ABOGADO ASESOR (D. XAIME CASTRO) Y DEL SOCIO MAYORITARIO (D. ANDRÉS MATO).....	36
XVI. INSTRUCCIÓN Y CONOCIMIENTO DE LA CAUSA POR DELITO. .	42
XVII. POSIBLES MEDIDAS CONTRA LA SOCIEDAD EN EL MARCO DE LA INVESTIGACIÓN PROCESAL.	43
XVIII. LA INTERVENCIÓN DE LAS COMUNICACIONES A LA SOCIEDAD.....	44
XIX. REGISTRO DE LAS SEDES SOCIALES EN ESPAÑA Y LISBOA.	45
XX. INVESTIGACIÓN DE LOS MOVIMIENTOS DE LA CUENTA BANCARIA EN GIBRALTAR.....	47
XXI. DETENCIÓN Y ENJUICIAMIENTO DEL RESPONSABLE DE LA CLÍNICA LISBOETA.	48
XXII. LA REPRESENTACIÓN DE LA SOCIEDAD EN EL PROCESO PENAL.....	49
XXIII. LA CONDENA DE LA SOCIEDAD/CONDENA A LOS SOCIOS. INTERRELACIONES.	50
XXIV. CONVERSIÓN DE LA S.L. EN S.A. PROCEDIMIENTO.....	50
XXV. RESPONSABILIDADES DESPUÉS DE LA TRANSFORMACIÓN....	51
XXVI. TRÁMITES NECESARIOS PARA LA AMPLIACIÓN DE CAPITAL.	52
XXVII. TRÁMITES NECESARIOS PARA SACAR LA SOCIEDAD A BOLSA.....	53
XXVIII. LAS REGLAS DEL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO.....	57
XXIX. POSIBLE PROCESO JUDICIAL A INICIATIVA DE UN SOCIO CONTRA EL ACUERDO SOCIAL POR EL QUE SE ACORDÓ ABRIR LA CUENTA EN GIBRALTAR.	58
XXX. LA DEMANDA O DENUNCIA NO AFECTA A LA RESPONSABILIDAD PENAL YA CONTRAÍDA.....	61
4.- CONCLUSIONES.	62
5.- BIBLIOGRAFÍA.	69

INFORME JURÍDICO

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CP	Código Penal
DA	Disposición Adicional
DGT	Dirección General de Tributos
DTE	Declaración Tributaria Especial
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
HP	Hacienda Pública
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
LECRIM	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades

INFORME JURÍDICO

LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LSC	Ley de Sociedades de Capital
RGAT	Reglamento General de Actuaciones Tributarias
RDL	Real Decreto Ley
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo

INFORME JURÍDICO

1.- OBJETO DEL INFORME.

Como comentario previo, decir que en España, hasta hace bien poco era una cuestión de gran actualidad la llamada “amnistía fiscal”. Con carácter general, se trataba de un dispositivo legislativo que subsanaba comportamientos irregulares o ilícitos del contribuyente condonando sanciones, recargos, intereses de demora e incluso la propia cuota tributaria *stricto sensu*.

La connotación de esta medida era, no sólo la de proporcionar unos ingresos fiscales superiores respecto a los que se pueden obtener mediante la vía ordinaria sino también la de permitir el “afloramiento” y repatriación de rentas y patrimonio a fin de incorporarlo al proceso productivo coadyuvando al desarrollo económico del país y generando beneficios futuros susceptibles de ser gravados.

Así, ante la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducían diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, incluyendo la polémica “amnistía fiscal” citada (“declaración tributaria especial”, en lo sucesivo DTE), la sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. se dirige a nuestro despacho con el fin de valorar la posibilidad de acogerse a dicha medida y consiguiente regularización, entre otros extremos.

INFORME JURÍDICO

2.- ANTECEDENTES.

La sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L., con domicilio social en la calle Real, número 21, de la Ciudad de A Coruña, se constituyó como tal sociedad limitada con fecha 1 de febrero de 2006, siendo inscrita en el Registro Mercantil de dicha Ciudad con fecha 3 de febrero del mismo año.

Consta en los estatutos de dicha sociedad como objeto social la prestación de servicios médicos en el ámbito de la UE, con establecimientos abiertos en A Coruña, Madrid y Lisboa.

SERVICIOS MÉDICOS, S.L. cuenta desde su nacimiento con tres socios, D. Andrés Martínez, quien es titular del 51% de las participaciones en que se divide el capital social, D. Pedro Suárez, titular del 39% de las participaciones, y D. Juan Pérez, quien cuenta con la titularidad del 10% de las participaciones sociales.

Por acuerdo de la Junta General de fecha 13 de octubre de 2006, se ha designado como administradora única de la sociedad –con todas las competencias que le confiere la Ley de Sociedades de Capital -a D^a. Ana López-. Posteriormente, sería reelegida para el desempeño del cargo. Consta asimismo inscrita a día de hoy como tal administradora única en el Registro Mercantil de A Coruña.

Por otra parte, la sociedad ha designado a un responsable médico para cada una de sus clínicas: en A Coruña, D. Pablo Varela; en Madrid, D. Andrés Gutiérrez; y en Lisboa, D. Paulo Gonçalves. Todos ellos, médicos de profesión, conforman un comité científico con competencias a la hora de adoptar decisiones médicas.

Desde su misma fundación, y con la anuencia de todos sus socios, la mencionada sociedad prestó una serie de servicios por los que cobró unos honorarios que no ha declarado, y elaboró una serie de facturas por servicios médicos inexistentes.

En caso de haber declarado las cuantías, la sociedad habría debido pagar a efectos del Impuesto sobre sociedades, las siguientes cuotas tributarias:

INFORME JURÍDICO

- Ejercicio 2006: 125.000 euros
- Ejercicio 2007: 119.000 euros
- Ejercicio 2008: 117.000 euros
- Ejercicio 2009: 156.000 euros
- Ejercicio 2010: 161.000 euros
- Ejercicio 2011: 170.000 euros

Todas estas cantidades, –no declaradas- a efectos del Impuesto de Sociedades (IS), se encuentran depositadas en una cuenta bancaria abierta en Gibraltar el 1 de febrero de 2006. Evidentemente, de ellas no tiene conocimiento el fisco, aunque sí lo tienen todos y cada uno de los socios, la administradora y los responsables al frente de cada una de esas clínicas.

De la documentación aportada por la sociedad y examinada por este Despacho de abogados, y demás datos facilitados al efecto, se desprenden los particulares siguientes:

- Los encargados de cada clínica, enviaban las cantidades no declaradas a Coruña donde la administradora, junto con los socios, asesorados por el despacho de abogados Mato & Asociados (uno de cuyos miembros, el letrado D. Xaime Castro, fue quien sugirió la idea), acordaban enviar este dinero a la cuenta de Gibraltar.
- De entre los servicios prestados por la citada entidad existe la particularidad de que en la clínica de Lisboa, desde enero de 2010, su actividad ha estado centrada casi exclusivamente en la práctica de abortos no ajustados a la legalidad.
- En un principio, esta actividad sólo era conocida por el señor Gonçalves –en su calidad de responsable médico—y, lógicamente, por los miembros del personal sanitario adscrito a dicha clínica (Sres. Amália Rodrigues, Anabela Miranda, Vítor Pinto y Gustavo Oliveira).
- En septiembre de 2010, la administradora de la sociedad, Doña Ana López, viajó a Lisboa y tomó conocimiento de las actividades abortivas que se llevaban a cabo allí. Comunicada esta circunstancia a los socios, los señores Pérez y Suárez mostraron sus reticencias al respecto, pero el señor Martínez, socio mayoritario, pidió asesoramiento al letrado señor Castro y, tras haber sido informado por éste de las dificultades para investigar dicha situación ilícita, instó a los otros dos socios a aceptar dichas prácticas, que, además, redundaban en un notable aumento de los beneficios. El señor Pérez expresó nuevamente su negativa y, tras una negociación, se acordó informalmente que él no recibiría su parte de los beneficios de la

INFORME JURÍDICO

sociedad lisboeta, a cambio de no denunciar las prácticas ilegales que en dicha clínica se llevaban a cabo.

No consta acreditado que los responsables de las clínicas de Madrid y A Coruña tuviesen conocimiento de las actividades llevadas a cabo en la clínica portuguesa.

INFORME JURÍDICO

3.- CONSIDERACIONES DE TIPO FISCAL Y LEGAL.

A la luz de los antecedentes que quedan reflejados en el apartado anterior, conviene establecer las siguientes:

CUESTIONES

I. ANÁLISIS DE LOS HECHOS.

Decir, en relación a los hechos que nos ha puesto en conocimiento SERVICIOS MEDICOS, S.L. que, en primer lugar, es necesario hacer un análisis de los mismos determinando su calificación jurídica. Los hechos analizados podrían ser constitutivos de tres tipos delictivos, de resultar probada su comisión: contra la Hacienda Pública (en lo sucesivo HP) por defraudación del IS si la cuantía de la cuota tributaria defraudada en el ejercicio supera los 120.000 Euros (en otro caso será infracción tributaria); delito de blanqueo de capitales y delito de aborto, que pasamos a tratar a continuación.

En relación a la práctica de abortos en la clínica lisboeta:

Si se pudiese probar la coautoría entre las personas físicas portuguesas (responsable médico y personal sanitario) y españolas (administrador, socios y responsable médico), serían competentes los tribunales españoles para juzgarlos.

Ahora bien, en los hechos sometidos a nuestra consideración no se puede hablar de la existencia de coautoría al no existir inducción directa a otro a ejecutar el hecho delictivo ni cooperación en su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado, supuestos que determinan la coautoría de conformidad con el art. 28 CP. De este modo, hay que decir que no corresponde a la jurisdicción penal española conocer del delito de aborto, por no concurrir ninguno de los supuestos previstos en el art. 23 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (en adelante LOPJ) ya que estos delitos, en su caso, fueron cometidos fuera del territorio nacional (no olvidemos que en Derecho Penal se aplica el *forum delicti commissi*, es decir, el lugar de comisión del delito) y los criminalmente responsables no consta que hayan adquirido la nacionalidad española con posterioridad a la comisión del hecho. Es por ello que en lo sucesivo obviaremos en nuestro informe cualquier otra referencia a este delito.

INFORME JURÍDICO

Aunque fuese competente para conocer de estos delitos la jurisdicción penal española, en ningún caso existiría en relación a los mismos responsabilidad penal por parte de la sociedad.

En relación al blanqueo de capitales: De los hechos analizados se desprende la comisión de un delito de blanqueo de capitales (ver art. 301 CP) por la simple posesión y utilización de bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva (delito de aborto) habiéndose realizado, asimismo, otro acto (depósito de las cantidades defraudadas en la cuenta bancaria de Gibraltar) para ocultar o encubrir su origen ilícito. La pena que para el tipo se establece y que después se analizará, será la misma aunque el delito del que provengan las sumas ingresadas en Gibraltar hubiese sido cometido, total o parcialmente, en el extranjero (Portugal). Las ganancias obtenidas serán decomisadas y se podrá acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento. Si la clausura fuese temporal no podrá exceder de 5 años.

Cabe la comisión de este tipo penal por dolo o por imprudencia. Ahora bien, si resultase acreditado que los hechos se realizaron por imprudencia grave, la pena sería menor (prisión de 6 meses a 2 años y multa del tanto al triplo).

En relación a la defraudación de la HP estatal por parte de la sociedad, hay que decir que:

- La defraudación es más que el impago del impuesto, el cual por sí solo no es constitutivo de delito. El defraudar es crear una falsa apariencia de situación tributaria, por acción u omisión, de modo que la Administración pueda quedar engañada respecto a la existencia y contenido del deber de contribución tributaria de una persona, en este caso, jurídica.

- El art. 305 del Código Penal (en adelante CP) establece, en relación a los delitos contra la HP autonómica, foral o local, que el delito de defraudación es aquel en el que se elude el pago de tributos, si la cuantía de la cuota defraudada o el importe no ingresado excede de 120.000 Euros. En caso contrario la calificación será la de infracción tributaria, por no haber ingresado la deuda tributaria (Ver art. 191 y sg. de la Ley General Tributaria - en adelante LGT).

El delito contra la HP es un delito de comisión dolosa, entendiendo por tal la voluntad deliberada (elemento volitivo) de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud (elemento intelectual, intelectual o cognitivo). El delito o infracción, en su caso, se consume en el momento en que transcurre el plazo legalmente previsto para efectuar válidamente la declaración de IS. No cabe su comisión por imprudencia.

INFORME JURÍDICO

II. PRESCRIPCIÓN.

En cuanto a la posible prescripción de los hechos, la cual nos llevaría a la exención de responsabilidad, procede aclarar que:

- Las infracciones tributarias, prescriben a los 4 años (véase art. 66 a) LGT y 67 LGT), plazo de prescripción que comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo de presentación de la declaración de IS (25 de julio del año siguiente al ejercicio económico de que se trate) (véase art. 136.1 Ley de Impuesto de Sociedades (LIS)), y,
- Los delitos que tienen señalada pena de prisión de 5 años o menor, prescriben a los 5 años (véase art. 131 CP).

En el delito contra la HP no procede la aplicación del delito continuado, según viene afirmando la doctrina mayoritaria, aunque se produzcan varias defraudaciones superiores todas ellas al límite típico cometidas en distintos períodos. Sin embargo podría alegarse en su momento, de existir un proceso penal para enjuiciar este delito, que éste fue continuado, toda vez que la jurisprudencia no es unánime al respecto y en ocasiones ha aceptado la continuidad delictiva¹.

La ventaja de que se aprecie, en su caso, el delito continuado está en que la pena que al mismo le corresponde es la de la infracción más grave en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado; y, de no apreciarse, la pena resultante será mayor ya que será la que resulte de sumar la pena que corresponda a cada delito individualmente considerado.

Para la doctrina mayoritaria, las cuotas tributarias impagadas por la sociedad son constitutivas de cuatro delitos contra la HP (véase art. 305 CP) y de dos infracciones tributarias (véase art. 191 y sg. LGT):

- Ejercicio 2006: 125.000 Euros.- Delito prescrito.
- Ejercicio 2007: 119.000 Euros.- Infracción tributaria prescrita.
- Ejercicio 2008: 117.000 Euros.- Infracción tributaria no prescrita.
- Ejercicio 2009: 156.000 Euros.- Delito no prescrito.
- Ejercicio 2010: 161.000 Euros.- Delito no prescrito.

¹ El TS se ha pronunciado en contra de la aplicación del delito continuado, apreciando un concurso real de delitos (vid. En este sentido ya STS 9-9-93 y 3-1-03, entre otras); sin embargo otras sentencias insisten en admitir la posibilidad del delito continuado: vid. la SAP Valencia 1-2-2000, la SAP Barcelona de 20-4-2002, y SAP Madrid 17ª 29-1-05).

INFORME JURÍDICO

- Ejercicio 2011: 170.000 Euros.- Delito no prescrito.

(Mientras que la caducidad opera de oficio, la prescripción, para que opere, hay que alegarla).

Además, la sociedad podría haber incurrido en infracción tributaria grave de acreditarse en su caso la utilización de medios fraudulentos (ver art. 191.4 LGT) tales como la llevanza incorrecta de libros de contabilidad o libros o registros establecidos por la normativa tributaria (si la llevanza incorrecta de libros o registros representa un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción (ver art. 184.3.a) 3º LGT), o los previstos en el art. 184.3.b) LGT (si la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados representa un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción).

III. SIMULTANEIDAD DE REGULACIONES PENAL Y TRIBUTARIA.

La LGT establece el principio de no concurrencia de sanciones tributarias con la ley penal (*Non bis in idem*), es decir, ante la simultaneidad de regulaciones (tributaria y penal), tiene prioridad la penal. Ahora bien, existe un proyecto de Ley Orgánica en trámite² en el que se contempla que el hecho de que exista un proceso penal por delito contra la HP no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria, salvo que el Juez haya acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía.

IV. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL (en adelante RTE).

El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, contemplaba la posibilidad de regularizar la situación tributaria en base a que los contribuyentes del *Impuesto de la Renta de las Personas Físicas* (en adelante IRPF), IS o *Impuesto sobre la de Renta de No Residentes* (en adelante IRNR), que fuesen titulares de bienes o derechos que no se correspondieran con las rentas declaradas en dichos impuestos, como acontece en el caso que nos ocupa, podían presentar la declaración prevista en la DA 1ª del referido RDL, DTE, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos

² Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

INFORME JURÍDICO

con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de dicha disposición (31 de marzo de 2012).

En el caso del dinero en efectivo, era suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser **titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010**. Ahora bien, para regularizar la situación tributaria en el caso del dinero en efectivo, antes de presentar la DTE, era necesario depositar en una cuenta que el declarante tuviese 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 hubiese 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 tratase de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional (en lo sucesivo GAFI).

Hasta el 30 de noviembre de 2012 la sociedad “SERVICIOS MÉDICOS, S.L.” podría haber presentado la DTE y regularizado su situación, siempre que la Administración tributaria no le hubiere notificado la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a determinar las deudas tributarias. Para ello tendría que haber presentado la DTE e ingresado la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de dichos bienes o derechos el porcentaje del 10 por ciento. Junto con la declaración tendría que haber incorporado la información necesaria que permitiese identificar los bienes y derechos, si no se tratase de dinero en efectivo.

El modelo a presentar habría sido:

- el **modelo 750** de DTE en cuanto a la autoliquidación y documento de ingreso. Tratándose, como en el caso que analizamos, de dinero en efectivo, habría sido suficiente, como ya hemos expuesto, la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad al 31 de diciembre de 2010.

La regularización mediante la DTE habría determinado la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos, pasando a tener el importe declarado por el contribuyente la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, IRNR e IP, y en el art. 134 del texto refundido de la Ley de IS aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

INFORME JURÍDICO

Los hechos analizados son constitutivos de cuatro delitos y dos infracciones tributarias, como ya hemos expuesto, los cuales dan lugar a la responsabilidad penal correspondiente, salvo que se hubiera procedido a la DTE prevista en la DA 1ª del Real Decreto Ley (en adelante RDL) 12/2012, de 30 de marzo. La DTE, que no tiene límite máximo permitido en relación a la cuantía a regularizar, habría dado lugar a la exención de la responsabilidad penal en relación a las deudas tributarias (véase art. 305.4 CP).

Para poder presentar la DTE habría sido necesario, únicamente, reunir dos requisitos:

- Haber sido titular de los bienes o derechos cuya regularización se solicita con anterioridad al 31.12.2010, y,
- Haber ingresado la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de esos bienes o derechos el porcentaje del 10%.

V. ÁMBITO TEMPORAL DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.

Para presentar la DTE el declarante tendría que haber acreditado que era titular de los bienes o derechos el 31 de diciembre de 2010, o en fecha anterior. La Orden Ministerial de desarrollo de la DA 1ª referida sólo permitía la regularización de la situación tributaria si los titulares de bienes y derechos lo habían sido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012, fecha de entrada en vigor de dicha DA, de modo que la sociedad objeto de informe no podría haber regularizado el período impositivo de 2011 toda vez que el plazo de declaración de dicho período finalizó después del 31 de marzo de 2012, en concreto el 25 de julio de 2012.

La Orden Ministerial incluyó el efectivo entre los bienes susceptibles de declaración y admitió que bastaba la declaración o “confesión” del interesado para acreditar que estaba en su poder el 31 de diciembre de 2010, por lo que por esta vía podría haberse dado entrada a la regularización especial total, en la que se incluyesen las rentas obtenidas y no declaradas con posterioridad al 31.12.2010. Pese a que esta opción hubiera sido tentadora por las ventajas que ocasionaba la DTE, la mera declaración no permitía, en ningún caso, justificar rentas de períodos posteriores, por ejemplo de 2011, que no podrían haberse incluido porque si con la regularización total se contraviniera el ámbito temporal establecido por la

INFORME JURÍDICO

norma ésta situación podría ser descubierta en una inspección posterior de la Administración, la cual podría dejar al descubierto que las rentas obtenidas, por ejemplo en 2011, se habían incluido en la DTE indebidamente, lo cual podría dar lugar a la comisión de una indeseada infracción tributaria.

Aunque la sociedad hubiese presentado la DTE con anterioridad al 31.12.2010 y no hubiese regularizado las rentas obtenidas en 2011, de querer regularizarlas posteriormente, la vía adecuada para ello sería mediante la presentación de las declaraciones complementarias ordinarias referidas al IS de 2011, a las que habría que aplicar los recargos habituales asociados al ingreso fuera de plazo (Ver art. 27 LGT).

VI. NOTAS RELEVANTES DE LA DTE.

En relación a la DTE cabe destacar varias notas al respecto:

- El plazo para regularizar finalizó el 30.11.2012 como ya hemos dicho. Antes de esa fecha tendría que haberse presentado el modelo 750 y haberse realizado el pago del 10% de las rentas ocultas declaradas sin que fuese posible solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del importe que resultase de la DTE aunque se ofreciesen avales bancarios u otras garantías. Es decir, a diferencia de lo que ocurre con la regularización voluntaria habitual contemplada en la LGT mediante la presentación de declaraciones complementarias, con la presentación de la DTE era necesario, al tiempo de su presentación, realizar el ingreso de la cuota resultante de la misma.

- Si la sociedad hubiese presentado en tiempo y forma la DTE debía de haber ingresado el 10% de las rentas y rendimientos ocultos. Las cantidades ingresadas tendrían, para la sociedad, el concepto de cuota de IS, pese a que no se identificaba el período concreto al que correspondían. La DTE suponía un claro beneficio tributario ya que el único mecanismo de regularización voluntaria de rentas no declaradas que existe en nuestra legislación es la declaración extemporánea, siempre que no exista requerimiento administrativo previo, y con el devengo de recargos (véase art. 27 LGT), situación legal que sigue vigente a día de hoy, después de haber finalizado el plazo de presentación de la DTE e ingreso.

- El informe de la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo DGT) de 27 de junio de 2012 señala que las rentas a regularizar debían haberse obtenido antes del 31.12.2010 aunque su ingreso en las cuentas bancarias se hubiese producido, por ejemplo, en 2012. Se exigía, únicamente, que el

INFORME JURÍDICO

depósito se hubiese realizado en un momento anterior a la presentación de la DTE.

- La presentación de esta declaración conllevaba la no exigencia de sanciones, intereses ni recargos. La responsabilidad administrativa por no declaración de rentas ocultas se extinguía con la regularización voluntaria a través del modelo 750, sin que se pudiesen exigir las cuotas inicialmente devengadas ni los intereses de demora desde el incumplimiento de la obligación tributaria ya extinguida con la regularización.

- El modo ordinario de regularización obligaba, antes de contemplarse en nuestro ordenamiento jurídico la posibilidad de presentar la DTE, y también ahora, finalizado ya el plazo de presentación de dicha declaración, a presentar una declaración complementaria normal del período al que corresponden las rentas, con el pago del 30%, con carácter general, en IS, devengándose además un recargo (importe variable del 5, 10, 15 ó 20% según que el tiempo de retraso no sea superior a 3, 6 o 12 meses o que sea superior a 12 meses, respectivamente); y, si fuera de aplicación el recargo del 20% se exigirán también intereses de demora.

- La presentación de la DTE no interrumpía la prescripción de los períodos impositivos a que correspondía la renta inicialmente no declarada, los cuales prescribían igualmente en sus plazos legales respectivos (Ver informe DGT de 27 de junio de 2012). Dicho de otro modo, con la DTE no se interrumpía el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (ver art. 66 a), 67.1 y 68.1. LGT).

- Si al tiempo de la presentación de la DTE, en su caso, hubiese sido posible acreditar que la titularidad de todo o parte del saldo invertido en la cuenta bancaria en Gibraltar correspondía a un ejercicio ya prescrito, la sociedad podría haber regularizado declarando únicamente la parte correspondiente a los ejercicios no prescritos. Para ello era necesario probarlo.

- Con la DTE se podían regularizar no sólo las cantidades inicialmente depositadas en la entidad bancaria en Gibraltar y procedentes de rentas ocultas, sino también los rendimientos generados por dicha cuenta y que hubieran quedado igualmente ocultos a la Administración Tributaria española, siempre que se hubiesen producido o generado unos y otros en el ámbito temporal ya referido. A la sociedad le bastaría haber declarado el 10% de los ejercicios no prescritos, y no tendría que someter a tributación el saldo correspondiente a los ejercicios prescritos (2006 y 2007).

- Se podría haber declarado un saldo en cuenta corriente superior al que existía a 31.12.2010, que se correspondiese con rentas ocultas que estuvieron en dicha cuenta y que, en parte, hubiesen sido consumidas (ver Informe de la DGT de 27 de junio de 2012).

INFORME JURÍDICO

- El importe declarado con la DTE pasaba a ser renta declarada, por lo que se podía imputar ya a los contribuyentes que regularizaron ganancias patrimoniales no justificadas. De este modo, pasaba a no existir cuota defraudada dejada de ingresar, al haberse acogido el contribuyente a la regularización voluntaria al tipo especial del 10%.
- El ingreso realizado con motivo de la DTE no tenía la consideración de gasto deducible.
- Con la DTE la renta que antes era no declarada pasaba a ser declarada, por lo que debemos entender que finalizaba así la responsabilidad administrativa y también la penal. Aunque sí es cierto que la reserva de Ley Orgánica impide al Decreto-Ley la regulación del ilícito penal, también lo es que el art. 305 CP, al definir el delito contra la HP, se remite a la norma tributaria para cuantificar la cuota dejada de ingresar (tipo penal en blanco), siendo por tanto la norma tributaria la que ha de servir para cuantificar el importe dejado de ingresar. Al no existir ya cuota dejada de ingresar tampoco podría haberse incurrido en la comisión de delito alguno.
- La presentación de la DTE hacía que el obligado tributario regularizase voluntariamente su situación, lo que le exoneraría de responsabilidad en relación a la infracción. La Administración podría iniciar posteriormente un procedimiento administrativo pero ya no tendría que pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal ya que se habrían corregido las defraudaciones y se habría extinguido la responsabilidad penal tanto en el delito contra la HP como en el delito de blanqueo de capitales si éste último tuviese su origen en el delito contra la HP, y no en otro delito (criterio de la Secretaría General del Tesoro, que se examinará con detalle más adelante).
- La presentación de la DTE suponía que la cantidad pagada se considerase cuota satisfecha a efectos de IS sin embargo carecía de efectos en otros impuestos como el IVA. Existía así un cierto riesgo a que la declaración fuese utilizada por la Administración para regularizar la situación del obligado tributario en el IVA. Pese a que este riesgo sí existía, sin embargo la Administración Tributaria, en su caso, tendría que probar y demostrar el origen de las cuotas de IVA ocultas, sin que fuese suficiente basarse únicamente en una mera suposición de que si se defraudó en un impuesto se hizo también en otro. Por otro lado, habría que probar a qué período impositivo de IVA se referían las rentas regularizadas, lo cual no era tarea fácil teniendo en cuenta que la DTE identificaba bienes y no rentas, no indicaba el origen de las rentas y no relacionaba bienes y períodos impositivos concretos en que se pusieran de manifiesto las rentas declaradas.

INFORME JURÍDICO

- Aunque es poco probable³, podría ocurrir que la Administración Tributaria, en base a la DTE, acuda a la estimación indirecta de bases imponibles en otros impuestos como el IVA (véase art. 53 LGT), al no poder disponer la Administración Tributaria “de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones contables o registrales”. Este precepto fue desarrollado por el art. 193 del Reglamento General de Actuaciones Tributarias (en adelante RGAT) que incluye como circunstancia que acredita la existencia de un incumplimiento de la obligación contable el hecho de que “la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos”. A este respecto, las personas jurídicas corren un riesgo mayor que las personas físicas ya que su obligación contable incluye todo el patrimonio, esté o no destinado a las actividades económicas propias.

En cualquier caso, la posibilidad de que exista el riesgo expuesto parece diluirse con la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, en la que se establece en su art. 6.2 que

“la presentación de la declaración especial y la realización del ingreso correspondiente no tendrá efecto alguno en relación con otros impuestos distintos de los citados en el apartado 1 anterior”.

De este modo, los datos contenidos en la declaración del modelo 750 sólo tenían efectos en relación al IS y no podrían ser utilizados como indicio probatorio para liquidar cualquier otro tributo. La Inspección, tendría que probar, a efectos de otro tributo, la existencia de la cuota defraudada.

- No cabe, por parte de la Administración tributaria, la comprobación aislada de la DTE ya que no se presentaba para cumplir con una obligación tributaria concreta y no se refería a ningún período en particular.

- No se podía presentar la DTE una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación y sí cuando la actuación de comprobación ya había finalizado, siempre que fuese parcial y no se regularizaran con ella los elementos de la obligación tributaria relativos a la DTE.

- No se puede afirmar ni negar el hecho de que la DTE vaya a ser utilizado por la Inspección para poner en marcha futuras actuaciones inspectoras. Ahora bien, la presentación de la DTE es más arriesgada para la empresa que continúa generando activos ocultos y mantiene los mismos niveles de actividad. Si la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) escogiese para ser inspeccionados a los contribuyentes que

³ RUIZ-JARABO COLOMER, I. *Estado Fiscal y democracia. La Agencia Tributaria en perspectiva*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2010, pág. 127.

INFORME JURÍDICO

regularizaron, la posibilidad de presentar una DTE sería una trampa con el fin de identificar a posibles defraudadores a los que se podría someter a comprobación. Aunque es una opción poco probable, no olvidemos el principio de confianza legítima que debe regir en todo caso la relación Administración-ciudadano/contribuyente, sin embargo es una posibilidad cuya existencia no se puede negar de modo absoluto.

- El haber presentado la DTE conlleva la obligación de declarar anualmente en lo sucesivo los rendimientos que produzca el patrimonio regularizado, donde quiera que éste se encuentre ya que el mismo pasa a ser conocido por la Agencia Tributaria y sometido así a su control continuado. De este modo, al conocer el país donde están los fondos o las cuentas bancarias abiertas, la Administración española puede solicitar información a las autoridades fiscales del país para conocer los rendimientos obtenidos y regularizar posibles incumplimientos futuros.

VII. REGULARIZACIÓN RDL 12/2012: DELITO CONTRA LA HP/BLANQUEO DE CAPITALES.

Aunque en un primer momento se interpretó que la regularización fiscal derivada del RDL 12/2012 permitía el blanqueo de dinero procedente de cualquier delito, una primera nota del Secretario General del Tesoro de 11 de mayo de 2012⁴ confirmaba la vigencia de las obligaciones de prevención de blanqueo de capitales prevista en la Ley 10/2010, en relación a las rentas ocultas regularizadas, al afirmarse que “la naturaleza y finalidad de la DA 1ª del RDL 12/2012 (que articula la “amnistía fiscal”) es estrictamente tributaria y no afecta, limita o excepciona en modo alguno las obligaciones de prevención de blanqueo de capitales”.

Una segunda nota aclaratoria de 24 de mayo de 2012⁵ emitida por el Secretario General del Tesoro indicaba que la DTE es compatible con la Ley de prevención del blanqueo de capitales, lo cual vino a introducir inseguridad jurídica a la regularización toda vez que la amnistía amparaba el delito fiscal pero no el blanqueo de capitales, de modo que se planteaba la duda de si el contribuyente, después de haber presentado la DTE, podía

4

<http://www.cpbcc.tesoro.es/Novidades.PDF/DECLARACION%20TRIBUTARIA%20ESPECIAL.pdf>

5

<http://www.cpbcc.tesoro.es/Novidades.PDF/DECLARACION%20TRIBUTARIA%20ESPECIAL-%20WEB%2024-5.pdf>

INFORME JURÍDICO

verse procesado por un delito de blanqueo de capitales e incluso podía verse involucrado el asesor como colaborador necesario.

Las dudas se resolvieron, finalmente, en el sentido de que la regularización sólo exoneraba del delito de blanqueo de capitales si éste tenía su origen en el fraude fiscal, es decir, presentada la DTE y realizada la regularización tributaria especial de forma correcta desaparecería el presupuesto de hecho para que la “persona regularizada” pudiese ser objeto de sanción tributaria o fuese imputada por delito fiscal; y, desaparecido el delito fiscal, no existía tampoco delito de blanqueo de capitales derivado de las conductas defraudatorias a la HP. Sin embargo, la exoneración de responsabilidad penal no se podía extender al resto de los supuestos de blanqueo de bienes procedentes de cualquier otro delito.

En este sentido, pese a que la Ley 10/2010 exige comunicación por parte de los sujetos obligados al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC), en caso de regularización tributaria no resulta preceptiva ninguna comunicación cuando respondan únicamente a eventuales infracciones tributarias que deban reputarse regularizadas de conformidad con la DA1ª del RDL 12/2012, es decir, la regularización tributaria desactiva la obligación de comunicar operaciones sospechosas al SEPBLAC si las operaciones están relacionadas con la regularización.

Pese a todo ello hay que decir que ante el eventual inicio de un proceso penal (tal posibilidad existe siempre, pese a la regularización tributaria, por denuncia o querrela de persona física -por ejemplo, un socio- o jurídica) por delito de blanqueo de capitales las **notas aclaratorias emitidas por el Secretario General del Tesoro no obligan a Jueces y Tribunales**, los cuales aplican únicamente la Ley y no están vinculados por ellas. Habrá que esperar a ver en qué sentido se pronuncia la jurisprudencia al respecto ya que los Tribunales podrían llegar a entender, en una interpretación amplia del art. 305.4 CP y en contra del contenido de las notas aclaratorias referidas, que la regularización con la presentación de la DTE exonera de responsabilidad penal en relación al delito de blanqueo en todo caso, tanto si su origen está en el fraude fiscal como en cualquier otro delito. Tal posibilidad por remota, no es imposible.

En el caso de la sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L., a la vista de los hechos de los que tiene conocimiento este despacho, el delito de blanqueo de capitales no tiene su origen únicamente en las infracciones tributarias que se podrían haber regularizado con la DTE de haberse presentado en el marco temporal legalmente previsto, sino que tiene en parten su origen en los delitos de aborto cometidos en Portugal, que provocaron un aumento de los ingresos de la sociedad con motivo de la práctica continuada de estos ilícitos

INFORME JURÍDICO

penales, ingresos que se trataron de ocultar y que al proceder de un delito distinto al delito contra la HP hacen que la sociedad no quede exenta de responsabilidad penal en relación al delito de blanqueo de capitales, ni aún regularizando su situación tributaria, siguiendo el criterio de la Secretaría General del Tesoro. Por el contrario, sí quedaría exenta de responsabilidad penal en relación al delito de blanqueo en cuanto el mismo tuviese su origen en el fraude fiscal. En definitiva, es en el proceso penal, en su caso, donde quedaría delimitado el alcance de ambos delitos en base a los hechos que resultasen acreditados en autos (hechos probados).

Ahora bien, aunque hubiese presentado DTE la sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L., existiría o no proceso penal en función de si la Administración Tributaria tenía conocimiento o no de la comisión del delito de aborto. Si le constase tal comisión, al provenir en parte el delito de blanqueo de la comisión del delito de aborto cometido en Portugal, debería dar cuenta al Ministerio Fiscal y si por el contrario no le constase y entendiese la Administración Tributaria que el delito de blanqueo de capitales tenía su origen únicamente en el fraude fiscal, no daría cuenta al Ministerio Fiscal, y por tanto no existiría proceso penal por iniciativa de la Administración. Ahora bien, ello no habría impedido que por parte de cualquiera de los socios, por ejemplo, se hubiera interpuesto (se puede interponer todavía hoy) una denuncia contra la sociedad por delito de blanqueo de capitales en base a que el mismo tuvo su origen en la comisión de los delitos de aborto. En ese caso, por parte de los Tribunales se podría acordar, de apreciarse indicios de criminalidad, la práctica de diligencias de investigación que podrían finalizar con sentencia de condena si hubiesen resultado acreditadas las prácticas abortivas, y con sentencia absolutoria en caso contrario, sentencia que no podría haber sido dictada por los Tribunales españoles en relación a los hechos objeto del presente informe, al carecer en relación a los mismos, como ya se ha expuesto, de competencia para conocer del delito de aborto cometido en Portugal por ciudadano portugués que no consta que haya adquirido la nacionalidad con posterioridad a su comisión.

VIII. RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO-LEY 12/2012⁶.

⁶ Regulado el trámite en el Título II de la Ley Orgánica 2/79, de 3 de octubre, del TC (art. 27 a 40).

INFORME JURÍDICO

La tramitación del procedimiento de declaración de inconstitucionalidad se regula en el Título II de la Ley Orgánica 2/79 de, 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (art. 27 a 40 LTC).

Se puede promover la declaración de inconstitucionalidad mediante el recurso de inconstitucionalidad, o bien mediante la cuestión de inconstitucionalidad promovida por Jueces o Tribunales (art. 29.1 LTC). En ambos casos, su admisión a trámite no suspenderá la vigencia ni la aplicación del RDL.

El 25 de junio de 2012 más de 50 diputados del PSOE han interpuesto recurso de inconstitucionalidad contra el RDL 12/2012, de 30 de mayo, cumpliendo con el requisito de legitimación previsto en el art. 162.1 de la Constitución Española (CE). Se impugna en él la DA 1ª de dicho RDL en base a:

- La vulneración del deber constitucional de contribuir al mantenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE),
- La quiebra profunda de los principios de proporcionalidad, progresividad e igualdad en el pago de tributos, y,
- Vulneración del art. 86 CE, que establece que los decretos leyes urgentes no pueden afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, comprendidos en el Título I, y en participar, al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos comprendidos en el art. 31.1 CE, tal y como sostiene el Tribunal Constitucional (TC) desde la Sentencia 182/97, cuya doctrina mantuvo en sentencias posteriores como las SSTC 108/04 y 182/05.

Para el TC los principios de igualdad y generalidad se lesionan si se utiliza un criterio de reparto de cargas públicas carente de cualquier *justificación razonable*, y por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que consagra nuestra CE⁷.

Y, de igual modo, es doctrina jurisprudencial consolidada desde la STC 76/1990, que el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables. De este modo, **no toda desigualdad de trato en la ley supone una violación del principio de igualdad del art. 14 CE** sino que la infracción se produce sólo por la desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de *justificación objetiva y razonable*.

⁷ STC 134/1996

INFORME JURÍDICO

Si tenemos en cuenta que la DTE no es una simple declaración que permita que los obligados tributarios se pongan al corriente de obligaciones pasadas incumplidas, sino que supone el perdón de deudas tributarias correspondientes a rentas ocultas, de intereses de demora, recargos y sanciones que pudieran corresponder, es posible que el RDL no justifique de modo objetivo y razonable la afectación de la “amnistía fiscal” en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad, progresividad y generalidad.

Habrá que estar a lo que decida el TC, sin embargo la sentencia que en su día dicte tendrá el valor de cosa juzgada, no podrá volver a plantearse nuevamente, vinculará a todos los Poderes Públicos y producirá efectos generales desde la fecha de su publicación en el BOP. Las sentencias dictadas por el TC son consideradas **fuerza del Derecho Penal de carácter negativo**, porque no pueden generar normas pero sí modificar el ordenamiento penal al eliminar del mismo las normas contrarias a la CE.

Ahora bien, puede ocurrir que el TC dicte sentencia:

- De inconstitucionalidad: Si en la sentencia que en su día dicte mantiene el criterio de la STC 182/97 dictada con motivo de recurso de inconstitucionalidad contra el RDL 5/1992 que aprobó una subida de escalas generalizada de tipos de gravamen de IRPF, como declaró en aquella ocasión, declarará la inconstitucionalidad del RDL ahora recurrido ya que como mantenía en aquella sentencia:

“Conforme a la propia literalidad del art. 31.1 CE queda claro, pues, que el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni a aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo...”

Podría así declarar que la modificación que introduce en el sistema tributario el RDL recurrido es sustancial de los derechos y obligaciones de todos los contribuyentes, máxime al tratarse de una norma excepcional y de aplicación temporal muy limitada (hasta 30.11.2012).

De ser así, podría, para reforzar la seguridad jurídica de los que regularizaron, tramitarse una Ley formal con el fin de ratificar la regularización ya aprobada por el RDL, convalidación por Ley formal que se considera válida incluso aprobada ahora, después de noviembre de 2012, una vez que los contribuyentes ya regularizaron, toda vez que el TC reconoce la aplicación retroactiva, con matices, de las leyes tributarias. De

INFORME JURÍDICO

igual modo, la medida sanadora se podría incorporar en las Disposiciones Adicionales de cualquier otra ley ordinaria en fase de tramitación parlamentaria.

- De constitucionalidad: El TC podría declarar, en su caso, la constitucionalidad del RDL ahora recurrido en base a que la medida en él adoptada respecto del sistema tributario en su conjunto no tiene carácter sustancial, a que en otros países también se aprobaron regularizaciones tributarias o que la regularización aprobada no es discriminatoria, al estar permitida a cualquier contribuyente. Podría acordar la constitucionalidad en base a la situación extrema en que se encuentran las arcas públicas; que no sólo permite la recaudación a corto plazo sino también a medio y largo plazo ya que con ella se incorporan a la economía rentas y patrimonios ocultos; o que se está tramitando en el Parlamento un Proyecto de Ley de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria para intensificar la prevención y lucha contra el fraude que refuerza los controles tributarios de modo que la DTE se podría entender como una última oportunidad a los incumplidores de regularizar su situación voluntariamente antes de que se apruebe un conjunto amplio y muy duro de nuevas medidas de control tributario.
- “De mera inconstitucionalidad” (sentencia con efectos ex nunc): con frecuencia declara simplemente la inconstitucionalidad pero no la nulidad de los preceptos impugnados ya que ello supondría graves perjuicios y perturbaciones, con lo cual decide mantener las situaciones jurídicas individualizadas que se generaron con motivo de la vigencia de la ley, anterior a la sentencia de inconstitucionalidad. Son frecuentes los pronunciamientos del TC como el que se contiene en el Fundamento de Derecho 17 de la Sentencia 150/12, de 5 de julio:

“es imprescindible, antes de pronunciar el fallo, precisar el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 13/2009 ... Su anulación podría suponer graves perjuicios y perturbaciones, ..., a los intereses generales, afectando a situaciones jurídicas consolidadas, ... Por otra parte, las subvenciones se refieren a un ejercicio económico ya cerrado y han agotado sus efectos. En consecuencia, nuestro pronunciamiento, que debe incluir la estimación parcial del recurso de inconstitucionalidad, ha de realizarse con respeto, en todo caso, de las ayudas que ya hayan sido concedidas”.

INFORME JURÍDICO

- **Interpretativa:** en la que se indique el sentido preciso que debe tener la interpretación de una determinada norma para no ser contraria a la CE, es decir, no anula el precepto impugnado en la medida que sea posible una interpretación conforme a la CE. La jurisprudencia del TC al dictar sentencias interpretativas es muy abundante. Citar, a título de ejemplo la Sentencia 46/1991, de 28 de febrero de 1991, que en el Fundamento Jurídico 4º se pronuncia como sigue:

“... como ha afirmado este Tribunal en otras ocasiones (valga por todas la STC 58/1982, fundamento jurídico 2º) no sirve como argumento de la inconstitucionalidad de una norma el que en su aplicación o desarrollo puedan producirse extralimitaciones. Estas caben en la aplicación o desarrollo de cualquier norma legal y frente a ello el art. 23.2 C.E. permite impugnar ante la jurisdicción ordinaria, y en último término ante este Tribunal en vía de amparo, las normas reglamentarias o aplicaciones de las mismas que quiebren la igualdad (STC 50/1986, fundamento jurídico 4º). Por consiguiente, en tanto que en las concretas convocatorias de los concursos u oposiciones de acceso a los Cuerpos y Escalas o plazas de la Función Pública de la Generalidad no se utilice la exigencia de conocimiento del catalán de manera irrazonable y desproporcionada impidiendo el acceso a su función pública de determinados ciudadanos españoles, no se vulnerará la igualdad reconocida por el art. 23.2 C.E. En todo caso, se trata de meras hipótesis, no basadas en evidencia fáctica alguna, y que en absoluto desvirtúan la constitucionalidad del inciso final del art. 34 de la Ley catalana 17/1985”.

En definitiva:

Se mantendrían los efectos de la regularización practicada en base al RDL 12/2012:

- Si la sentencia que dictase el TC fuese de constitucionalidad, al declarar ajustada a la CE la disposición normativa impugnada. En ese caso impedirá cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundada en la misma infracción de idéntico precepto constitucional.

- Si la sentencia que dictase el TC fuese de inconstitucionalidad. La LTC establece que si la sentencia declara la inconstitucionalidad declarará también la nulidad de los preceptos impugnados, así como también la de aquellos otros de la disposición normativa a los que deba extenderse “por conexión o consecuencia” (art. 39.1 LTC), pudiendo el TC fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, “haya o no sido invocado en el curso de proceso” (art. 39.2 LTC).

INFORME JURÍDICO

Pese a ello, en ese caso lo más probable sería que la sentencia fuese de mera inconstitucionalidad sin que declarase la nulidad de los preceptos impugnados ya que en caso contrario:

- Se producirían graves perjuicios y perturbaciones a los intereses generales, afectando a situaciones jurídicas consolidadas,
- Se vulneraría el principio de seguridad jurídica así como
- el de confianza legítima, de creación jurisprudencial, en relación a las infracciones tributarias, al ser el procedimiento tributario un procedimiento administrativo, estando la Administración vinculada por sus propios actos, sin que pueda ir en contra de ellos, vinculación que comprende a la Ley y al Derecho en sentido positivo (los ciudadanos lo están en sentido negativo); y
- la irretroactividad de la norma penal prevista en el art. 2.1 CP.

- Si la sentencia que dictase el TC fuese interpretativa. Indicaría el sentido preciso que debe tener la interpretación del RDL para no ser contrario a la CE, es decir, no lo anularía en la medida en que fuese posible una interpretación conforme a la CE, en cuyo caso se mantendrían igualmente los efectos de la regularización practicada en base al RDL 12/2012.

En cualquier caso, establece la LTC que la sentencia que dicte el TC tendrá el valor de cosa juzgada, vinculará a todos los Poderes Públicos y producirá efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE).

IX. SUSPENSIÓN DEL RDL 12/2012.

Aunque el PSOE solicitó la suspensión del RDL 12/2012, el TC no la acordó, de modo que los contribuyentes que presentaron la DTE para regularizar su situación tributaria actuaron conforme a derecho. Su actuación se hallaba amparada por una norma vigente que no debería ser revocada en base a los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima. Entendemos que quien haya regularizado antes del 30.11.2012 habrá obtenido los beneficios previstos en la norma, aún cuando se declare posteriormente que la misma es inconstitucional. Por otro lado, si se llegase a declarar inconstitucional entraría en juego la responsabilidad del Estado

INFORME JURÍDICO

Legislador ya que el contribuyente tendría derecho a ser indemnizado por los posibles perjuicios de la declaración de inconstitucionalidad.

X. ACOGERSE O NO A LA DTE.

Aunque la sociedad no está ya en el marco temporal que le permite presentar la DTE, el cual finalizó el 30.11.12 como ya se dijo, entendemos que el haber presentado la DTE hubiera sido ventajoso por varios motivos:

- Con ella se regularizaban las rentas no declaradas pagando sólo el 10%, que de modo ordinario se gravan a un tipo muy superior (en torno al 30 % en IS), sin que debiese haber resultado preocupante para acogerse a este sistema una posible declaración de inconstitucionalidad de la norma.
- Es previsible la aprobación por las Cortes Generales de un nuevo régimen legal para las inversiones en el extranjero y para los pagos en efectivo mucho más duro y exigente. Existe un Proyecto de Ley Orgánica, actualmente en fase de tramitación y aprobación⁸ en virtud del cual las consecuencias del delito fiscal se agravan: en el art. 305 bis CP que el Proyecto introduce se agrava la pena de prisión en relación al delito contra la HP que pasa a castigarse con la pena de dos a seis años (actualmente es de 1 a 5 años) y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada (actualmente es del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada). Como consecuencia de ello el plazo de prescripción del delito contra la HP, de llegar a aprobarse el Proyecto en trámite, pasa a ser de 10 años, toda vez que la pena máxima asociada al tipo penal es de 6 años (ver art. 131.1 CP). Al no haberse acogido la sociedad a la “amnistía fiscal” y si no regulariza ahora su situación de modo ordinario, podría ocurrir que con motivo de una inspección tributaria se descubriese la comisión de un delito contra la HP. La sociedad debe saber que en ese caso, y de aprobarse finalmente el proyecto, el delito pasa a prescribir a los 10 años, en lugar de los 5 actuales, plazo en el que podría perseguirse la comisión de este ilícito penal.

Asimismo, el Proyecto en trámite introduce variaciones en relación con la legislación actual tales como que:

⁸ Proyecto de Ley 121/000017 por el que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

INFORME JURÍDICO

- Si hay indicios de comisión de delito contra la HP, la Administración Tributaria puede liquidar separadamente cuantías vinculadas con dicho delito y las que no lo estén.
 - La existencia del procedimiento penal por delito no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía.
 - Se podrá imponer en el proceso penal correspondiente la pena inferior en uno o dos grados a la prevista en el CP si antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado se satisface la deuda tributaria y se reconocen judicialmente los hechos.
 - La ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil corresponderán a la Administración Tributaria, en su caso, que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos que establece la LGT.
- El plazo que el TC suele tardar en resolver un recurso es de unos diez años, de modo que si la sentencia que en su día dicte declarara la inconstitucionalidad de la norma recurrida ya habría tenido lugar la prescripción de los períodos regularizados; y, si por el contrario el fallo fuese anterior al plazo de prescripción, entendemos que la DTE tendría plena eficacia jurídica al apoyarse en la norma vigente al momento de su presentación.

XI. LA REGULARIZACIÓN HOY, FINALIZADO EL PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LA DTE.

A día de hoy (21 de enero de 2013), no es posible que la empresa SERVICIOS MÉDICOS, S.L. regularice su situación tributaria mediante la presentación de la DTE, por haber finalizado el día 30 de noviembre de 2012 el plazo para su presentación e ingreso, tal y como expusimos con anterioridad. Por el contrario, sí podría regularizar su situación por el medio ordinario, si bien ésta regularización no supone una exención de recargos y sanciones.

Reiterando lo ya dicho, si la sociedad SERVICIOS MEDICOS, S.L. quiere regularizar hoy su situación tributaria puede hacerlo mediante la

INFORME JURÍDICO

presentación de una declaración normal del período al que corresponden las rentas no declaradas, con el pago en torno al 30%, con carácter general, en IS, devengándose además un recargo (importe variable del 5, 10, 15 ó 20% según que el tiempo de retraso no sea superior a 3, 6 o 12 meses o que sea superior a 12 meses, respectivamente); y, si fuera de aplicación el recargo del 20% se exigirán también intereses de demora.

La sociedad tendría que pagar así un recargo del 20% en relación a los ejercicios 2006 a 2010, ambos incluidos, con los correspondientes intereses de demora; del 15% en relación al ejercicio 2011 si regulariza antes del 25 de julio de 2013; y del 20% si lo hace con posterioridad, en cuyo caso tendrá que pagar además, en relación a este último período, los intereses de demora correspondientes.

Con la regularización, siguiendo el criterio de la Secretaría General del Tesoro, la sociedad quedaría exenta de responsabilidad penal por el delito contra la HP y el de blanqueo de capitales en la parte correspondiente al blanqueo que tenga su base en el delito contra la HP y deberá responder penalmente del delito de blanqueo que tenga su origen en la comisión de un delito distinto al de defraudación. Además no se le podría perseguir por irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, únicamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, pudiera haber cometido previamente a regularizar su situación tributaria.

Entendemos, por todo lo ya expuesto, que sería ventajoso para la sociedad el regularizar su situación para evitar los riesgos que sí asumiría en caso contrario.

XII. RESPONSABILIDAD DE LA SOCIEDAD Y DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

La sociedad, según dispone el art. 31 bis CP es penalmente responsable de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de ella, y, en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho. También responde penalmente de los delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de ella por quienes estando sometidos a la autoridad de los representantes legales y administradores de hecho o de derecho realizaron hechos por no haberse ejercido sobre ellos el control debido atendidas las concretas circunstancias del caso.

INFORME JURÍDICO

A) SI NO SE ACOGE A LA REGULARIZACIÓN.

Pese a que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en adelante TS) más lejana en el tiempo entendía que existía un concurso real entre el delito fiscal y la fuente ilícita de ingresos anterior, únicamente la sentencia del TS de 28 de marzo de 2001 estableció un concurso de normas aparente entre ambos, siempre que los beneficios económicos se incluyan en la condena del delito generador, mediante el comiso de las ganancias o a su devolución como responsable civil. La doctrina más reciente emanada del TS (STS de 20 de marzo de 2003) mantiene el criterio de la “compatibilidad salvo que las medidas y sanciones (se entiende que no a título de multa) hubieran absorbido aquellas ganancias que pudieran haber aumentado la capacidad económica del culpable”. Esto es así, según entiende el TS, porque con el decomiso las ganancias ilícitas pierden toda realidad para continuar tributando con arreglo al impuesto de que se trate, en este caso IS⁹. En el caso de la sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L., no resultaría de aplicación esta compatibilidad toda vez que la fuente ilícita de ingresos anterior al delito fiscal está en Lisboa con motivo de los delitos de aborto presuntamente allí cometidos, careciendo así los Tribunales españoles de jurisdicción para conocer de ellos, por los motivos ya expuestos.

Para el TS es viable ejercitar la acción penal después de extinguida la deuda tributaria por prescripción ya que esta extinción no resulta asimilable a los supuestos de atipicidad sobrevenida. Nada impide que el plazo de prescripción del delito (5 años) sea mayor que el plazo de prescripción de la infracción administrativa (4 años), en base a su mayor gravedad; y, la extinción de la obligación tributaria por prescripción no determina la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, ya que la tipicidad es un concepto referido al momento en que se realizó la acción u misión típica, y en ese momento sí concurre la deuda tributaria y el tipo penal, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que ello pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria.¹⁰ Dicho de otro modo, aunque la deuda tributaria hubiera prescrito (prescribe a los 4 años según el art. 66. a) LGT, plazo que comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación -art. 67.1 LGT), nada impide que si la defraudación a la HP supera los 120.000 Euros se pueda ejercitar la acción penal antes de que prescriba el delito (prescribe a los 5 años – art. 131.1 CP).

⁹ Sentencia Audiencia Nacional, Sala de lo Penal, Sección 3ª. Sentencia nº 46/2007, de 25 de julio JUR 2008/261441. Fundamento Jurídico 4º.

¹⁰ STS nº1688 /2000, de 6 de noviembre y Sentencia Audiencia Provincial de Barcelona (sección 10ª). Sentencia de 30 de abril de 2001 JUR 2001\211614, entre muchas otras.

INFORME JURÍDICO

Si se llegase a seguir un proceso penal por delito contra la HP, la sentencia establecerá la responsabilidad civil por las cuotas de IS impagadas, de forma solidaria con las personas físicas que fueren condenadas por los mismos hechos (art. 116.3 CP, que remite al art. 110 CP), al tratarse de un delito patrimonial que ha perjudicado los intereses del Erario Público en la medida de las cuotas tributarias insatisfechas tal como resultan del proceso penal. La responsabilidad patrimonial es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los arts. 19, 101 y siguientes del CP, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio «*non bis in idem*», sino que provee a la HP de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria¹¹.

En cuanto a la responsabilidad por los delitos cometidos:

La **persona jurídica** es responsable del delito de blanqueo de capitales (véase art. 301.1 CP), por el mero hecho de poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes sabiendo que proceden de una actividad delictiva cual es la práctica de abortos que se vienen practicando en Lisboa (Portugal), cometidos por tercera persona (según dispone el art. 301.4 CP, el culpable del delito de blanqueo de capitales será castigado aunque los delitos se cometan total o parcialmente en el extranjero).

Asimismo responde de los delitos cometidos contra la HP (véase art. 305 CP) al no haber procedido al pago del IS, ni regularizar su situación tributaria, en relación a aquellos períodos en los que la cuantía defraudada excedió de 120.000 Euros con la salvedad que se dirá a continuación; y, responderá también de la infracción tributaria cometida, en relación a la cuota tributaria inferior a dicha cantidad.

Ahora bien, en relación a la responsabilidad de la persona jurídica hay que decir que la misma fue introducida en el CP vigente por medio de la Ley 5/2010 de 22 de junio, la cual se publicó en el BOE el 23 de junio de 2010, y, según se establece en la Disposición Final 7ª, “entrará en vigor a los 6 meses de su completa publicación en el BOE” (entró así en vigor el 23 de diciembre de 2010) “y se aplicará a todos los hechos punibles que se cometan a partir de su vigencia”.

En definitiva, la sociedad sólo responderá de los delitos **contra la HP** cometidos en los años 2010 (el delito en este caso se habría cometido el 26 de julio de 2011) y 2011 (el delito se habría cometido el 26 de julio de

¹¹ STS (Sala de lo Penal), de 3 diciembre 1991. RJ 1991\8964.

INFORME JURÍDICO

2012), y no del correspondiente al ejercicio 2009, ya que el mismo fue cometido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 5/2010; y, en relación al delito de blanqueo, responderá si la comisión fue posterior al 23 de diciembre de 2010.

La **Administradora** de la sociedad, según dispone el art. 3.1 CP responde personalmente de los delitos cometidos por la sociedad (blanqueo de capitales y contra la HP). El delito contra la HP se castiga con pena de prisión de 1 a 5 años (ver art. 305 CP) por lo que prescribe a los 5 años; y el delito de blanqueo de capitales se castiga con pena de prisión de 6 meses a 6 años, por lo que prescribe a los 10 años. Los jueces y Tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y circunstancias personales del delincuente podrán imponerle también la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión por tiempo de uno a tres años.

Quien resulte acreditado que ha producido los abortos en la clínica de Lisboa será el que responda penalmente de los mismos ante los Tribunales portugueses, al no corresponder el conocimiento de los mismos a la jurisdicción penal española, como con anterioridad dejamos expuesto.

B) SI SE ACOGE A LA REGULARIZACIÓN.

La sociedad queda **exenta de responsabilidad penal** (ver art. 305.4 CP) por el delito cometido contra la HP en el año 2010 y por el cometido en el 2011 (si se incluye en la regularización. Aunque por las razones expuestas no es posible, en puridad, sí se puede intentar pese al riesgo que supone una posible inspección de la AEAT posterior) siempre que regularice su situación tributaria antes de que se le notifique por la Administración el inicio de actuaciones de comprobación tendentes a determinar las deudas tributarias objeto de regularización, o, si esas actuaciones no se produjeron, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración interponga querrela o denuncia, o, antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción lleven a cabo actuaciones por las que conozcan formalmente el inicio de diligencias.

No incurre en responsabilidad penal en relación al ejercicio 2009 porque cuando se cometió este delito -25 de julio de 2011- no había entrado todavía en vigor la LO 5/10 que modifica el CP e introduce la responsabilidad de las personas jurídicas.

En relación al **delito de blanqueo de capitales**, siguiendo el criterio de la Administración Tributaria en relación a la DTE, la sociedad y la

INFORME JURÍDICO

Administradora quedarán exentas de responsabilidad penal si el blanqueo procede del delito contra la HP y no si procede de otro delito, si bien habrá que esperar un pronunciamiento de los Tribunales que establezca cual será el criterio jurisprudencial al respecto como hemos dejado expuesto con mayor precisión con anterioridad.

Queda asimismo **exenta de responsabilidad penal por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales** que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, hubiera cometido previamente a la regularización.

XIII. PENAS A IMPONER A LA PERSONA JURÍDICA.

La sociedad responderá penalmente por los delitos cometidos en nombre o por cuenta de ella, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho (art. 31 bis CP), en los términos ya expuestos.

Las penas que se pueden imponer a la persona jurídica, si en un proceso penal resulta acreditada su responsabilidad, son las que se recogen en el art. 33.7 CP, entre las que están las de:

- multa, que puede ser por cuotas o proporcional,
- disolución de la sociedad, perdiendo así su personalidad jurídica y su capacidad de actuar en el tráfico jurídico¹²,
- suspensión de actividades por un plazo máximo de 5 años,
- clausura de locales y establecimientos por un plazo máximo de 5 años,
- prohibición de que en el futuro realice actividades relacionadas con el delito (si la prohibición es temporal no puede exceder de 15 años),
- inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de Seguridad Social por un máximo de 15 años, y por último,
- intervención judicial para salvaguardar los derechos de trabajadores y acreedores, por un máximo de 5 años. El Juez determinará su contenido así como quien se hará cargo de la intervención y plazos

¹² La disolución de la persona jurídica por decisión judicial habrá de atenerse a un adecuado juicio de proporcionalidad, según establece el TC en las Sentencias números 85/2003, 111/2007 y 129/2009.

INFORME JURÍDICO

para informar a la autoridad judicial. La intervención puede modificarse o suspenderse.

El artículo 66 bis contempla como factores determinantes para concretar la extensión de la pena la necesidad de prevenir la continuidad delictiva, las consecuencias económicas y sociales de la pena y el puesto en la estructura empresarial que ocupa la persona física que omitió el control.

Asimismo, el Juez instructor puede acordar como medida cautelar durante la instrucción de la causa la clausura temporal de locales o establecimientos, la suspensión de actividades sociales y la intervención judicial.

XIV. PENAS A IMPONER A LAS PERSONAS FÍSICAS.

Una posible sentencia de condena a una persona física podrá dar lugar a las penas que se concretan en el CP, en función del delito de que se trate:

- Delito contra la HP: Se podrá imponer a la persona física la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía no ingresada o defraudada según dispone el art. 305.1 CP. Ahora bien, podrían imponerse estas penas en su mitad superior si se aprecia especial trascendencia y gravedad de la defraudación, en función del importe de defraudación y de que exista una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Se puede imponer también al responsable la pérdida de la oportunidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años. En cualquier caso, para determinar la cuantía se estará a lo defraudado en cada período impositivo.

- Delito de blanqueo de capitales: Se puede imponer a la persona física, y así se recoge en el art. 301.1 CP la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor oculto así como la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria de 1 a 3 años y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local, en función de la gravedad del hecho y de las circunstancias personales del delincuente.

INFORME JURÍDICO

De llegar a existir un proceso penal para instruir y enjuiciar los delitos cometidos, no se puede descartar la posibilidad de que se pudiese llegar a formular escrito de acusación contra los responsables del delito de blanqueo con el agravante de organización (art. 302.1 CP en relación con el art. 282 bis.4.c) de la LECRIM), al estar implicadas más de dos personas con el propósito de desarrollar la idea criminal sin que se necesite que exista una organización más o menos perfecta para que se pueda acusar en tal sentido. Lo que sí se exige en este subtipo es una cierta continuidad temporal o durabilidad, que también concurre en el presente caso.¹³

- Delito de aborto: No siendo competentes los Tribunales españoles para enjuiciar estos delitos, entendemos que no debe ser objeto de este informe mención alguna a las penas que establece el CP al respecto. En cualquier caso, si fuesen competentes las penas serían las previstas en el art. 145 CP.

XV. RESPONSABILIDAD PENAL DEL ABOGADO ASESOR (D. XAIME CASTRO) Y DEL SOCIO MAYORITARIO (D. ANDRÉS MATO).

Los Abogados están obligados a prevenir el blanqueo de capitales. El marco normativo aplicable en materia administrativa es:

- Ley 10/2010 de 28 de Abril de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, que transpone a la normativa Española la tercera Directiva 2005/60/CE de 26 de Octubre.
- Ley 19/1993 de 28 de Diciembre en materia de régimen sancionador respecto de los hechos cometidos con anterioridad al 30 de abril de 2010, fecha de entrada en vigor de la Ley 10/2010.
- Real Decreto 925/1995 de 9 de Junio que desarrolla la Ley 19/93, en tanto no se apruebe el reglamento de la ley 10/2010 y no resulte incompatible con los preceptos de ésta última.

Y, en materia penal, son de aplicación los artículos 301 a 304 del CP, en los términos en que han quedado redactados tras la entrada en vigor de la Ley 5/2010 de reforma del CP.

¹³ STS (Sala de lo Penal, Secc. 1ª). Sentencia nº 483/07, de 4 de junio. RJ 2007\4743. Fundamento Jurídico 6º.

INFORME JURÍDICO

La Ley 10/2010 de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, la cual tiene por objeto establecer obligaciones en su ámbito de aplicación, establece en el art. 2.1.ñ) que son sujetos obligados a los efectos esta ley los abogados cuando participen en el asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria¹⁴.

Asimismo, el art. 2.2. de dicha Ley establece que no obstante, cuando las personas físicas actúen en calidad de empleados de una persona jurídica, o le presten servicios permanentes o esporádicos, las obligaciones impuestas por esta Ley recaerán sobre dicha persona jurídica respecto de los servicios prestados.

El art. 18.1 de la referida Ley establece que los sujetos obligados comunicarán, por iniciativa propia, al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (en adelante, SEPBLAC) cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto al que, tras el examen especial exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo¹⁵.

Por su parte el art. 22 de la referida Ley excluye 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.”

Por su parte la LOPJ en su art. 542.3 establece que

¹⁴<http://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2012/06/RECOMENDACIONES-PBC-ABOGADOS-CGAE.pdf>

¹⁵ Sentencia Audiencia Nacional, Sala de lo Penal, Sección 3ª, Sentencia núm. 70/2007, de 26 noviembre JUR 2008\267778, Fundamento jurídico 4º, en base a la Ley 19/1993 de 28 de Diciembre sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales (que vino a transponer la Directiva 91/308/CEE del Consejo) así como el artículo 2.2 de su Reglamento, aprobado por RD 925/1995 de 9 de junio, regulación que concuerda con lo establecido por el Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y decomiso de los productos del delito hecho en Estrasburgo el 8 de noviembre de 1990, en el marco de las recomendaciones del Consejo de Europa de 27.6.80 y del Parlamento Europeo de 9.10.96 y del art. 3 de la Convención de las Naciones Unidas hecha en Viena el 20.12.88.

INFORME JURÍDICO

“Los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos”; y

el art. 544.1. establece que:

“Los abogados y procuradores, antes de iniciar su ejercicio profesional, prestarán juramento o promesa de acatamiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

La interpretación que, en principio, parece desprenderse del artículo 22 de la Ley 10/2010, es la siguiente:

- Si la actuación del Abogado se limita a analizar la posición jurídica de su cliente, a defenderlo en procesos judiciales o a asesorarlo sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, prima el deber de mantener el secreto profesional.

- Por el contrario, cuando lo que se solicita del Abogado es su participación activa en alguna de las formas previstas en la norma (concepción de transacciones, gestión de fondos, creación de empresas...) no existe el deber de secreto profesional que está previsto para las funciones propias del Abogado (defensa y asesoramiento siempre en exclusivo beneficio del cliente). Si el Letrado tiene certeza o aprecia indicios de blanqueo de capitales, debe comunicar la operación, por iniciativa propia, al SEPBLAC, en los términos que establece la norma.

Existe una zona difusa en relación al asesoramiento, función propia del Abogado, que puede resolverse atendiendo al momento temporal en que se presta. Si el asesoramiento tiene lugar después de ejecutarse cualquiera de las actividades que lo convierten en sujeto obligado, todo lo que conozca está sujeto al secreto profesional. Si, por el contrario, su actuación es previa y al asesoramiento se une la gestión, no puede alegarse el secreto profesional.

Hay que recordar que el secreto profesional no está establecido en beneficio de quienes ejercen la Abogacía sino para proteger el derecho a la defensa o a la intimidad del cliente.

El Abogado tiene las obligaciones que la Ley señala, entre ellas:

a) Las de diligencia debida, en función del riesgo y del tipo de cliente y relación que se mantenga. Se aplicarán tanto a los nuevos clientes como a los ya existentes (respecto a estos últimos, se dispone de un plazo máximo

INFORME JURÍDICO

de 5 años desde la entrada en vigor de la Ley 10/2010), es decir, hasta el 30 de abril de 2015. Incluye la identificación formal, la identificación del titular real, propósito de la relación de negocios y seguimiento continuo de la relación de negocios.

b) Obligaciones de información. Incluye el análisis del riesgo, el examen de operaciones, abstención de ejecución, colaboración con el servicio ejecutivo y prohibición de revelación.

c) Obligaciones de control interno. Incluye el alta en el censo de Sujetos obligados y designación de representante así como las medidas de control interno (Manual de Prevención de Blanqueo de Capitales).

d) Examen externo: es el examen por un experto externo de las medidas de control interno.

e) Formación de empleados: a fin de que conozcan las exigencias de la legislación de prevención de blanqueo de capitales.

La Ley establece las infracciones y las clasifica en muy graves, graves y leves. Las sanciones pecuniarias asociadas a las mismas tienen un importe que va desde 60.000 Euros, como máximo, para las infracciones leves, y 1.500.000 Euros, el 5% del patrimonio neto del sujeto obligado o el doble del importe de la operación de que se trate si la infracción es muy grave. Además se pueden imponer sanciones de amonestación pública, privada, separación del cargo o suspensión temporal.

Del análisis de los hechos puestos en conocimiento de este despacho por la sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L., todo parece indicar que el asesoramiento del Abogado Sr. Xaime Castro a la sociedad tuvo lugar en dos momentos distintos:

- Desde el año 2006, al haber sugerido dicho letrado la idea de enviar el importe relativo a las cuotas tributarias defraudadas a la HP a la cuenta de Gibraltar – dicha cuenta se abrió el 1 de febrero de 2006, fecha de constitución de la sociedad – y la primera defraudación a la HP es la correspondiente al ejercicio 2006.
- Con posterioridad a septiembre de 2010 (no olvidemos que es en septiembre de 2010 cuando la Administradora toma conocimiento de las actividades abortivas llevadas a cabo en Lisboa) es cuando también asesora al Sr. Martínez, socio mayoritario, con motivo de la consulta que éste le dirige en relación a los ilícitos cometidos en Lisboa, momento en que el Abogado Sr. Xaime Castro le informa de

INFORME JURÍDICO

las dificultades para investigar tales hechos. En este sentido, el hecho de que el Abogado haya permanecido pasivo ante los delitos cometidos en Lisboa puede significar en cierto modo una contribución eficaz para que se continúe cometiendo el delito, si su cliente interpreta la pasividad del Abogado como la conformidad que refuerza su decisión de llevar a cabo la conducta del art. 301 CP.

Aunque la Ley que actualmente está en vigor es la Ley 10/2010, su Disposición Transitoria segunda establece que serán de aplicación a los hechos cometidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley las disposiciones sancionadoras de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, de modo que, al asesoramiento del Abogado prestado en 2006, de resultar probado que tuvo lugar en el sentido indicado, le serán de aplicación las disposiciones sancionadoras de la Ley de 1993; y al asesoramiento del año 2010 le serían de aplicación las contenidas en la Ley de 2010.

Con la sugerencia del Sr. Castro de que la sociedad ingresase las cantidades no declaradas provenientes de la comisión de los delitos de aborto cometidos en Portugal contribuyó a que la sociedad transmitiese bienes cuyo origen estaba en la comisión de un delito, actuación que integra el tipo penal del delito del art. 301.1 del CP, al menos como dolo eventual (el Abogado cuenta con que se pueda producir el resultado, bien por ser alta la probabilidad de producirse, o simplemente porque le es indiferente que se produzca).

Sin duda el Abogado que, consciente del origen ilícito de unos bienes, asesora a su cliente, por ejemplo, sobre la manera de optimizar sus inversiones está cometiendo un delito. Ahora bien, no cabría imputar la cooperación necesaria ni la no necesaria porque una conducta puede ser eficaz para contribuir a la comisión de un delito, pero si no existe voluntad para contribuir a la realización de ese delito no puede ser calificada como de cooperación. Aun cuando el Abogado en este supuesto cometió una imprudencia grave, no “realizó” ninguno de los hechos descritos en el art. 301.1 CP (no adquirió, poseyó, utilizó, convirtió ni transmitió bienes). Para que su actuación pudiese ser calificada de cooperación con el delito tendría que resultar acreditado que el asesoramiento en el sentido que lo hizo era expresión de su voluntad de contribución a la realización del delito.

La conducta pasiva del Abogado frente a su cliente que lleva a cabo un blanqueo de capitales no da lugar a responsabilidad penal del Abogado por comisión por omisión ya que la omisión se equipara a la acción cuando exista una vulneración de un deber jurídico personal derivado de la posición de garante, es decir, cuando incumba al sujeto la función de proteger el bien jurídico o la función de controlar una fuente de peligro. El Abogado, sin

INFORME JURÍDICO

embargo no tiene la función de velar por el mantenimiento del bien jurídico que el delito de blanqueo vulnera, es decir, el orden económico, ni tampoco tiene la función de controlar una eventual fuente de peligro (la posibilidad de que su cliente atente contra el orden económico), por lo que al no existir posición de garante su conducta no genera responsabilidad penal por participación en el delito cometido por su cliente. Sin embargo, sí se puede decir que hay un incumplimiento de los deberes que impone la legislación sobre blanqueo de capitales. Ahora bien, si el Sr. Xaime Castro presta servicios como Abogado en calidad de empleado de una persona jurídica, las obligaciones impuestas por la Ley recaen sobre la persona jurídica respecto de los servicios prestados (art. 2.2 Ley 10/2010) máxime si resulta acreditado que D. Andrés Mato, socio mayoritario del bufete, era conecedor de las actividades de evasión fiscal.; y, en otro caso estas obligaciones corresponderán al propio Abogado.

De cualquier modo, todo lo expuesto es de aplicación al supuesto en que esté probado el asesoramiento del Abogado a su cliente en los términos expuestos. Si resultase probado que D. Xaime Castro “sugirió” la idea de enviar el dinero a la cuenta de Gibraltar responderá como inductor si provocó con su actuación que la sociedad adoptase la resolución de voluntad de llevar a cabo la acción típica y antijurídica, ya que es inductor quien no tiene intención de realizar el delito pero sugiere a otro que lo cometa, a diferencia de lo que ocurre con la proposición en la que el que ha resuelto cometer un delito invita a otra persona a cometerlo, lo cual no parece que acontezca en este caso.

Ahora bien, lo determinante para atribuir responsabilidad por la actuación del Abogado es la prueba, es decir, el llegar a probar, en el proceso penal que se pueda seguir en su día, el grado de participación del Abogado, el modo en que acontecieron los hechos, los términos en que “sugirió” la idea, el contexto en que se produjo tal sugerencia, si la sociedad tenía ya la intención de abrir la cuenta en Gibraltar o fue él quien convenció a la sociedad de las ventajas de su apertura, ...; y si resulta probado, asimismo, la información al Sr. Martínez de las dificultades para investigar los ilícitos cometidos en Portugal, el contexto en que tal información se produce, el ánimo del informante y del informado, la intención de ambas partes al consultar y responder a la consulta, los términos en que ésta se produjo,....

Todo ello llevará a establecer la eventual responsabilidad del Abogado, que podrá ser penal o administrativa según corresponda, en éste ultimo caso, por incumplimiento de los deberes que como “obligado” le impone la Ley 10/2010. ¿Tiene la sociedad algún documento escrito (burofax, correo electrónico, escrito,...) que acredite que el Abogado hizo tal sugerencia y que informó en ese sentido? ¿Se puede probar por medio de testigos que no sean los propios socios de Servicios Médicos, S.L., cuya declaración tendría

INFORME JURÍDICO

muy poco valor probatorio, teniendo en cuenta que el Juez valorará la misma de acuerdo con las reglas de la sana crítica, los términos, el contexto, la intención, que acompañaron el asesoramiento del Abogado? En cualquier caso, de no resultar probados tales hechos, se impone la absolució*n* en base al *principio in dubio pro reo*.

XVI. INSTRUCCIÓN Y CONOCIMIENTO DE LA CAUSA POR DELITO.

De iniciarse, en su caso, una causa penal contra la sociedad Servicios Médicos, S.L. por denuncia o querrel*a* contra la misma por la posible comisi*o*n de un ilícito penal, serían Tribunales competentes para la instrucción y conocimiento de los mismos los siguientes:

En relaci*o*n al delito de aborto, el conocimiento de estos hechos no corresponde a la jurisdicció*n* penal española (art. 23 LOPJ) como ya expusimos con anterioridad.

Los Tribunales españoles son competentes para conocer de los delitos contra la HP y blanqueo de capitales. Ambos son delitos conexos (ver art. 17.4 LECrim) ya que el delito de blanqueo de capitales se comete para lograr la impunidad de otros delitos (contra la HP y abortos).

En cuanto al **momento de consumarse los delitos** hay que decir que:

- El delito de blanqueo se consuma con la sola posesi*o*n de dinero que proviene de una actividad ilícita (art. 301.1 CP), por tanto se consuma en Coruña y ello aunque se envíe despu*e*s a Gibraltar.
- El delito contra la HP (art. 305.1 CP) se consuma cuando por acci*o*n u omisi*o*n se defrauda a la HP eludiendo el pago de tributos. Al haber tenido lugar el fraude en relaci*o*n al IS, se consuma el delito cuando transcurre el plazo de presentaci*o*n de la declaraci*o*n de IS (finaliza el 25 de julio siguiente a que concluya el período impositivo, segú*n* dispone el art. 136.1 LIS). Al coincidir el ejercicio económic*o* de la sociedad con el año natural, el plazo de presentaci*o*n de la declaraci*o*n finaliza, cada año, el 25 de julio, fecha en que de no haberse presentado, se incurre en delito contra la HP, siempre que la cuantía de la cuota defraudada supere los 120.000 Euros.

El art. 18.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (en lo sucesivo LECRIM) establece que es Juzgado y Tribunal competente, para conocer de las causas

INFORME JURÍDICO

por delitos conexos, el del territorio en que se haya cometido el delito a que esté señalada pena mayor (ver art. 18.1.1º LECRIM).

DELITO	PPL MÁXIMA	LUGAR COMISIÓN
Aborto (Art. 145 CP)	3 años	Lisboa (Portugal)
Blanqueo (Art. 301.2 CP)	6 años	A Coruña (España)
Contra HP (Art. 305.1 CP)	5 años	A Coruña (España)

(PPL: Pena Privativa de Libertad)

Al ser el delito de blanqueo de capitales el que lleva aparejada pena mayor, y haberse cometido en A Coruña, corresponde la instrucción de la causa penal por la comisión de ambos delitos al Juzgado de Instrucción que por turno corresponda de los de A Coruña (ver art. 14.2º LECRIM y 87.1.a) LOPJ), y su conocimiento y fallo a la Audiencia Provincial de A Coruña (ver art. 14.4º LECRIM y art. 82.1.1º LOPJ), la cual tendrá también competencia para todas sus incidencias, así como para llevar a efecto providencias de tramitación y ejecutar la sentencia (ver art. 9º LECRIM).

XVII. POSIBLES MEDIDAS CONTRA LA SOCIEDAD EN EL MARCO DE LA INVESTIGACIÓN PROCESAL.

El art. 544 quáter LECRIM establece que si se imputó a una persona jurídica la comisión de un delito, se le pueden imponer, como medidas cautelares las previstas en el CP, previa petición de parte y celebración de vista, a la que se citará a todas las partes personadas. Contra el auto que se dicte en relación a la medida cautelar se podrá interponer recurso de apelación, y su tramitación tendrá carácter preferente. Este recurso se entablará en el plazo de cinco días a contar desde el siguiente al de la última notificación de dicho Auto a los que sean parte en el juicio (ver art. 212 LECRIM).

INFORME JURÍDICO

Y, por su parte, el art. 33.7 in fine CP y 129.2 CP establecen que de existir una investigación judicial, y con carácter previo a dictar sentencia, el juez instructor podría adoptar contra la sociedad, como medida cautelar:

- La clausura temporal de locales o establecimientos,
- La suspensión de actividades sociales, y,
- La intervención judicial.

Este art. 544. quáter establece un sistema de medidas cautelares tasado y limitado, a diferencia de lo que ocurre con las personas físicas, y no permite que el Juez adopte otras muchas medidas, menos invasivas y habitualmente más necesarias tales como fianzas, embargos, anotaciones preventivas, prohibiciones de realizar ciertas actividades, etc., sin embargo, por vía interpretativa podría hacerse una lectura restrictiva de la limitación del art. 544 quáter, de modo que se entienda que sólo restringe las medidas cautelares personales y no las reales, que podrían también ser adoptadas por el Juez. Desde la reforma de la Ley la jurisprudencia apenas si ha tenido ocasión de pronunciarse, si bien sí se han dictado ya las primeras resoluciones al respecto¹⁶.

XVIII. LA INTERVENCIÓN DE LAS COMUNICACIONES A LA SOCIEDAD.

En relación a las personas físicas, el art. 579.3 LECRIM establece la posibilidad, mediante resolución motivada, de observar las comunicaciones por un plazo máximo de 3 meses prorrogables por iguales períodos de las personas sobre las que existan indicios de responsabilidad criminal, así como de las comunicaciones de las que se sirvan para la realización de sus fines delictivos.

La jurisprudencia del TS¹⁷ señala que para que **proceda adoptar** la intervención de las comunicaciones el Juez atenderá a:

1.- La proporcionalidad: ha de tratarse de la investigación de un delito grave o delincuencia organizada. Concorre gravedad si la pena privativa de libertad que lleva aparejada el delito es grave (en el caso de la persona

¹⁶ Ver Auto del Juzgado Central de Instrucción número 6, de 11 de octubre de 2011.

¹⁷ Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª). Sentencia núm. 530/2009 de 13 mayo RJ 2009\5971. Fundamento de Derecho primero.

INFORME JURÍDICO

física, la prisión superior a 5 años -art. 33.1 CP-, y, en el caso de las personas jurídicas, todas las que se imponen en el art. 33.7 CP son graves), y si éste tiene trascendencia social.

2.- La especialidad: se ha de estar investigando un delito concreto. Se ha de delimitar la medida objetivamente (delito concreto) y subjetivamente (identificación del sospechoso), y,

3.- La excepcionalidad o idoneidad de la medida: sólo se acordará si no están a disposición de la investigación medidas menos gravosas para los derechos fundamentales del investigado e igualmente útiles para la investigación.

Ahora bien, en cualquier caso, en relación a las personas jurídicas la LECRIM no hace ningún tipo de pronunciamiento en cuanto a la adopción de esta diligencia de investigación.

La jurisprudencia del TS, en más de una ocasión, puso de relieve la relación que existe entre el derecho a la intimidad (art. 18.1 CE) y el derecho al secreto de las comunicaciones (art. 18.3 CE)¹⁸, y reconoce que las personas jurídicas no son titulares del derecho a la intimidad¹⁹. Pese a ello nada debe impedir, en nuestra opinión, que se les reconozca el secreto de las comunicaciones, ya que si no fuese así no se podrían intervenir sus comunicaciones telefónicas en el curso de una investigación criminal. Habrá que esperar a que la jurisprudencia se pronuncie al respecto, toda vez que la reforma introducida en el CP con motivo de la comisión de delitos por parte de las personas jurídicas es relativamente reciente (entró en vigor el 29 de julio de 2011).

XIX. REGISTRO DE LAS SEDES SOCIALES EN ESPAÑA Y LISBOA.

En el marco de la investigación penal podrían acordarse por el Juez instructor registros en las sedes de la sociedad tanto en España (Coruña y Madrid) como en Lisboa (Ver art. 545 y sg. LECRIM).

¹⁸ STS, 2ª de 20.12.1996 (RJ 1996/9038), STS, 2ª, de 20.02.1999 (RJ 1999/512), entre otras.

¹⁹ ATC 257/1985, de 17 de abril, Sala 1ª, Secc. 2ª, FJ 2ª, según el cual “el derecho a la intimidad se refiere a la vida privada de las personas individuales, sin que, en principio, las personas jurídicas puedan ser titulares del mismo y sin que ello quiera decir que la reserva acerca de las actividades de las personas jurídicas quede sin protección, pues dicha protección se podrá dispensar, al margen de la intimidad personal y subjetiva, constitucionalmente consagrada, a través de la correspondiente regulación legal...”

INFORME JURÍDICO

Al instruirse la causa en Coruña, será el Juez de Instrucción de Coruña al que por turno haya correspondido el que acuerde, en su caso, los registros en las sedes de Coruña, Madrid y/o Lisboa, adoptando las medidas de vigilancia convenientes para evitar la sustracción de los efectos del delito, papeles o cualquier otra cosa que haya de ser objeto de registro.

Encomendará a las Autoridades o Agentes de Policía Judicial, en su caso, el registro de la sede en Madrid, y, utilizará la cooperación judicial internacional (**Comisión rogatoria**) para llevar a cabo el registro de la sede en Lisboa. Al tratarse de obtención y práctica de pruebas, la Convención al efecto es el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en materia penal, firmado en Estrasburgo el 20 de abril de 1959, cuya aplicación se ha visto facilitada y completada por el **Convenio de Asistencia Judicial en Materia Penal de 29 de mayo de 2000**²⁰, que si bien no ha entrado todavía en vigor por falta de las ratificaciones necesarias, resulta aplicable en las relaciones entre España y Portugal, al haberlo ratificado ambos Estados y al haber realizado ambos la declaración de aplicación anticipada. Su ámbito material es la asistencia en materia penal y también administrativa, se transmite directamente entre las Autoridades judiciales competentes, en caso de urgencia se pueden tramitar por medio de INTERPOL u oficina similar de la U.E., se hará por escrito o por cualquier otro medio que deje constancia escrita en condiciones que permitan establecer su autenticidad y en cuanto al idioma, Portugal acepta las comisiones rogatorias en español²¹.

Aunque la investigación penal se centrare en unos hechos susceptibles de ser calificados de delincuencia organizada en relación al blanqueo de capitales (en este delito intervienen la Administradora y los socios, por tanto, al menos el número de 3 personas requeridas para ello), no podrá acordarse remitir una comisión rogatoria a Portugal en base a la **Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional**, hecho en Nueva York el 15 de noviembre de 2000, ya que, aunque Portugal es Estado miembro de Naciones Unidas desde 14.12.55, sin embargo no ratificó este Convenio.

La jurisprudencia más reciente ha matizado el alcance de la protección constitucional a la persona jurídica basándose en si el lugar donde se ejerce una profesión o donde radica la sede de una persona jurídica está abierta o no al público. Es necesario diferenciar entre las oficinas en las que se ubica la sede de una persona jurídica a las que procede atribuir la protección del reconocido derecho a la intimidad que a la misma llega a amparar, y

²⁰ Este Convenio del año 2000 completa y facilita la aplicación del Convenio de 1959, del Protocolo Adicional al Convenio de 1959 (17-3-1978) y Convenio de aplicación de Schengen (19-6-1990), en lo que no resulte derogado por el propio Convenio 2000.

²¹http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Relaciones_internacionales/Auxilio_judicial_internacional/Prontuario

INFORME JURÍDICO

aquellos otros despachos o dependencias –constituyan o no sede social– que por su disposición a la entrada de público deben considerarse desposeídas de semejante protección²².

Por su parte el **TEDH** considera que las personas jurídicas, deben ser consideradas titulares del derecho a no sufrir injerencias injustificadas o abusivas por parte del Estado tanto en su domicilio como en sus comunicaciones.²³

XX. INVESTIGACIÓN DE LOS MOVIMIENTOS DE LA CUENTA BANCARIA EN GIBRALTAR.

La autoridad judicial que investigue los delitos a los que hemos hecho referencia (contra la HP y blanqueo de capitales) podrá acordar la práctica de diligencias de investigación necesarias encaminadas a determinar la naturaleza y circunstancias de los hechos así como las personas que en ellos hayan participado (ver art. 777.1 LECRIM). Entre las diligencias de investigación que puede acordar está la relativa a los movimientos de la cuenta bancaria en Gibraltar.

Para ello tendrá que utilizar la cooperación judicial internacional, al igual que para el registro de la sede de Lisboa, si bien en este caso habrá de hacerlo utilizando para ello el **Convenio Europeo de Asistencia Judicial en materia penal, firmado en Estrasburgo el 20 de abril de 1959**²⁴.

Ahora bien, Gran Bretaña podría acogerse a su derecho a denegar la asistencia judicial en material penal al referirse la solicitud a infracciones que como parte requerida considera como infracciones fiscales (ver art. 2. a) de dicho Convenio), y ello es así porque, además, Gran Bretaña no ratificó el Protocolo adicional a dicho Convenio, nº 99 del Consejo de Europa (BOE 184/91, de 2 de agosto), que establece en su art. 1 que “las partes contratantes no ejercerán el derecho, previsto en el art. 2. a) del Convenio, a denegar la asistencia judicial únicamente por el motivo de que la solicitud se

²² En ese sentido se expresan las Sentencias del Tribunal Supremo números 797/1994 de 14 de abril, 860/1995 de 6 de julio, 1558/1999 de 1 de octubre, 55/2001 de 25 de enero, 794/2002 de 30 de abril y 384/2004 de 22 de marzo.

²³ En ese sentido, su Sentencia de 28 de junio de 2007, Association for European Integration and Human Rights y Ekimdzhiev contra Bulgaria.

²⁴ Ratificado por España el 24/7/1979 y por Gran Bretaña el 29/8/1991. <http://conventions.coe.int/Treaty/Commun/ChercheSig.asp?NT=030&CM=8&DF=9/6/04&CL=ENG>

INFORME JURÍDICO

refiera a una infracción que la parte requerida considere como una infracción fiscal”.

La transmisión de la comisión rogatoria se hará, en su caso, a través de la Autoridad Central (Subdirección General de Cooperación Jurídica Internacional del Ministerio de Justicia, Calle San Bernardo 62, 28071 Madrid); y, en caso de urgencia mediante comunicación directa entre autoridades judiciales, pudiendo realizarse por medio de INTERPOL, con la devolución del certificado de entrega por el mismo canal utilizado para la remisión.

Ha de contener los datos que el Convenio establece (Autoridad requirente, objeto y motivo de la solicitud, identidad del destinatario y nacionalidad – si es posible – y nombre y dirección del destinatario), siendo obligatoria en este caso la traducción al inglés por ser éste el idioma del Estado requerido.

Pese a que el Juzgado de Instrucción de A Coruña que por turno corresponda puede acordar la investigación de los movimientos de la cuenta bancaria en Gibraltar, son en último término las autoridades británicas las que decidirán si se facilita al órgano judicial requirente la información solicitada. No olvidemos que Gibraltar continúa siendo un paraíso fiscal²⁵ y que pese a haber salido de la lista de paraísos de la OCDE al haber firmado Gran Bretaña con España un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio²⁶ para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sigue siendo reacia a facilitar información bancaria, que en muchos casos deniega.

XXI. DETENCIÓN Y ENJUICIAMIENTO DEL RESPONSABLE DE LA CLÍNICA LISBOETA.

El Derecho Penal español aplica el *forum delicti commissi*, es decir, la ley del lugar en que se comete el delito. Los Juzgados y Tribunales españoles carecen de jurisdicción para conocer del delito de aborto (art. 23 LOPJ) como hemos dicho con anterioridad, por las razones expuestas. Por otro lado, tampoco hay coautores españoles, que podrían atraer la competencia de los Tribunales españoles para juzgar el delito cometido por el nacional portugués. Es decir, si los responsables de la sociedad en España fuesen coautores del delito de aborto, sí podría acordarse la detención del

²⁵ Real Decreto 1080/91, de 5 de julio, Art. 2.

²⁶ Convenio de 21 de octubre de 1975, ratificado por Instrumento de 17 de febrero de 1976. RCL\1976\2148. En su artículo 27 se contiene la cláusula de intercambio de información y en el art. 30 se contiene la entrada en vigor.

INFORME JURÍDICO

responsable médico portugués y someterlo a juicio, si bien en relación a los hechos que hemos analizado esta opción no existe por los motivos ya expuestos.

Asimismo, de los hechos sometidos a la consideración de este despacho no parece desprenderse, en relación a los delitos cuyo conocimiento corresponde a los tribunales penales españoles, en principio, ningún tipo de responsabilidad penal por parte del responsable de la clínica en Lisboa.

XXII. LA REPRESENTACIÓN DE LA SOCIEDAD EN EL PROCESO PENAL.

El art. 209 de la Ley de Sociedades de Capital (en lo sucesivo LSC) establece que es competencia de los administradores la gestión y representación de la sociedad. Al ser la Administradora única D^a Ana López, cargo que fue inscrito en el Registro Mercantil, correspondería a ella la representación en juicio. Ahora bien, al estar imputada por los delitos de blanqueo de capitales y contra la HP, se plantea el problema de la representación de la sociedad en el proceso penal, al no poder concurrir en la misma persona la condición de imputado y de representante de la persona jurídica, también imputada.

A la persona jurídica ha de comunicársele la existencia del procedimiento penal para enjuiciamiento de delitos, pudiendo ésta ejercitar el derecho de defensa²⁷. Ahora bien, según se establece en el art. 119 introducido en la LECRIM por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, de haber imputación contra una persona jurídica, se practicará con ésta la comparecencia prevista en el artículo 775 LECIM, con la particularidad de que la citación se hará en el domicilio social de la persona jurídica, requiriendo a la entidad que designe un representante, así como Abogado y Procurador para ese procedimiento. Si no lo hace, se procederá a la designación de oficio de estos dos últimos. Si no designa representante, ello no impide que el procedimiento se sustancie con el Abogado y Procurador designados²⁸.

Asimismo, y con carácter general, es posible que la representación y defensa letrada del representante legal y de la persona jurídica se materialicen en un

²⁷ Art. 118 LECRIM

²⁸ art. 119 introducido en la LECRIM por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal

INFORME JURÍDICO

solo procurador y un único abogado²⁹. Ahora bien, si se aprecia la existencia de un conflicto de intereses el Juez podrá apercibir al letrado acerca de dicho conflicto, y en su caso, adoptar las medidas oportunas para designar un procurador y una dirección letrada diferentes para cada uno de los imputados. Tal iniciativa puede partir asimismo del propio abogado en el ejercicio de sus funciones y conforme a las exigencias de la deontología profesional.

XXIII. LA CONDENA DE LA SOCIEDAD/CONDENA A LOS SOCIOS. INTERRELACIONES.

La condena de la sociedad afecta a los socios y viceversa. Así, junto con la responsabilidad penal autónoma de la persona jurídica la reforma del CP por la Ley Orgánica 5/10 (de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP) establece que la responsabilidad penal de la persona jurídica lleva consigo su responsabilidad civil de forma solidaria con las personas físicas condenadas por los mismos hechos (ver art. 116.3 CP).

Y, por su parte, el art. 120 CP establece que en defecto de los que sean criminalmente responsables, son responsables civiles subsidiarios las personas jurídicas en los supuestos no contemplados en el artículo 31 bis y/o cuando sea de aplicación el artículo 31 del CP, además de para aquellas conductas que a pesar de tener encaje en el artículo 31 bis, su comisión por la persona jurídica no se encuentra prevista en el catálogo *numerus clausus* de la Parte Especial.

XXIV. CONVERSIÓN DE LA S.L. EN S.A. PROCEDIMIENTO.

Ante la posibilidad de que se condene penal o administrativamente a la sociedad, cabría preguntarse si es posible convertir la S.L. en una S.A. y cual sería el procedimiento.

²⁹ Circular 1/2011, de 1 de junio, de la Fiscalía General del Estado relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del CP efectuada por ley orgánica número 5/2010. JUR 2011\194326

INFORME JURÍDICO

Hay que decir, en primer lugar, que la transformación directa no es posible. Es necesario acordar la transformación en Junta General³⁰, con escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil. La LSC establece que en el primer ejercicio social desde su transformación, la sociedad podrá formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados en determinados supuestos (art. 257.2 LSC), así como formular la Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada (art. 258.2 LSC).

En cuanto al modo de proceder para llevar a cabo la transformación, la LSC en su art. 343.1 prevé la posibilidad de reducir el capital social a 0 si simultáneamente se acuerda la transformación de la sociedad o el aumento de su capital hasta una cantidad igual o superior a la cifra mínima.

Ahora bien, la inscripción de un acuerdo de reducción en el Registro Mercantil no podrá practicarse a no ser que simultáneamente se presente a inscripción el acuerdo de transformación o de aumento de capital, así como, en este último caso, su ejecución (art. 345 LSC).

En el caso de transformación de la sociedad, los socios tendrán derecho de separación en los términos establecidos en la Ley 3/09, de 3 de abril (art. 346.3 LSC).

La sociedad de capital se disolverá de pleno derecho si transcurre un año desde que se adopta el acuerdo de reducción del capital social por debajo del mínimo legal como consecuencia del cumplimiento de una ley, si no se hubiere inscrito en el Registro Mercantil la transformación o la disolución de la sociedad, o el aumento del capital social hasta una cantidad igual o superior al mínimo legal. Transcurrido este plazo de un año sin inscripción, los Administradores responderán personal y solidariamente entre sí y con la sociedad, de las deudas sociales (art. 360.1 LSC).

XXV. RESPONSABILIDADES DESPUÉS DE LA TRANSFORMACIÓN.

El hecho de que la S.L. se transforme en S.A. no evita las responsabilidades ya adquiridas por los ilícitos cometidos.

El art 130.2 CP establece que:

³⁰ Art. 160 f) LSC (es competencia de la Junta General deliberar y acordar sobre la transformación) y art. 199 b) LSC (se requiere el voto favorable de, al menos, 2/3 de los votos correspondientes a las participaciones en que se divida el capital social).

INFORME JURÍDICO

“La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión. El Juez o Tribunal podrá moderar el traslado de la pena a la persona jurídica en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella.

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

XXVI. TRÁMITES NECESARIOS PARA LA AMPLIACIÓN DE CAPITAL.

La **ampliación de capital** por parte de la sociedad está sujeta a diversos trámites obligatorios. Entre ellos están:

1. Celebración de Junta General de Socios (art. 160. d) LSC) que adoptará el acuerdo de ampliar el capital y modificar el artículo de los Estatutos correspondiente al capital social (mayoría de votos que represente más de la mitad del capital social),
2. Elevación a escritura pública, ante el Notario, del acuerdo social de ampliación de capital y modificación del correspondiente articulado de los estatutos.
3. Ante la Delegación de Hacienda de la Comunidad Autónoma se procederá a la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (Modalidad operaciones societarias -Actos Jurídicos Documentados-) al tipo fijado por la Comunidad en cuestión, normalmente el 1% del importe de la ampliación. Para ello hay que aportar la escritura y una copia simple (art. 32.2 LSC), e,
4. Inscripción de la escritura ante el Registro Mercantil (art.20 LSC).

INFORME JURÍDICO

XXVII. TRÁMITES NECESARIOS PARA SACAR LA SOCIEDAD A BOLSA.

Las normas mínimas para la admisión de títulos-valores a cotización oficial serán, en el caso de acciones, las siguientes³¹:

- La sociedad, en lo sucesivo, emisor, deberá tener un **capital mínimo de doscientos millones de pesetas**, por lo que será necesario ampliar el capital social hasta ese mínimo exigible.
- Para determinar ese mínimo exigible **no se tendrá en cuenta la parte del capital correspondiente a accionistas cada uno de los cuales, directa o indirectamente, posea una participación en el mismo igual o superior al veinticinco por ciento.**
- Los beneficios obtenidos en los dos últimos ejercicios o en tres no consecutivos en un período de cinco años han de haber sido suficientes para poder **repartir un dividendo de el menos el seis por ciento del capital desembolsado**, una vez hecha la previsión para impuestos sobre los beneficios y dotadas las reservas legales y obligatorias que correspondiesen.
- El importe total nominal de los **títulos-valores puestos en circulación** de cada emisión cuya admisión a cotización oficial se solicita será **como mínimo de cien millones de pesetas.**
- El **número de accionistas u obligacionistas con participación individual inferior al veinticinco por ciento del capital o de la emisión será al menos de cien.**

Además³²:

- El **emisor deberá estar válidamente constituido**, de acuerdo con la normativa del país en el que esté domiciliado, y deberá estar operando, de conformidad con su escritura pública de constitución y estatutos, o documentos equivalentes.
- Las **acciones de un emisor admitidas a negociación no podrán establecer desventajas o diferencias en los derechos** que correspondan a los accionistas que se encuentren en condiciones idénticas, y, el emisor de valores de deuda se asegurará de que todos

³¹ Art. 32 del Real Decreto 1506/1967, de 30 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de las Bolsas Oficiales de Comercio, modificado por Real Decreto 1536/81, de 13 de julio.

³² Art. 8 Real Decreto 1310/05 de 4 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

INFORME JURÍDICO

los tenedores de valores de deuda con las mismas características y, por ello, fungibles entre sí, admitidos a negociación reciban el mismo trato por lo que respecta a todos los derechos inherentes a esos valores.

Por otro lado³³:

- Para la emisión **no se requiere autorización administrativa previa.**
- **Para la colocación de emisiones podrá recurrirse a cualquier técnica adecuada a elección del emisor**, si bien se ajustará siempre a las condiciones recogidas en el folleto.
- **Los valores deberán respetar el régimen jurídico al que estén sometidos**, y han de ser libremente transmisibles.

En cuanto a los requisitos de idoneidad de los valores³⁴:

- Han de **representarse por medio de anotaciones en cuenta.**
- Deben ser **libremente transmisibles.** Los parcialmente desembolsados lo son si la Comisión Nacional de Mercado de Valores (en lo sucesivo CNMV) entiende que su transmisión no está restringida y que los inversores disponen de toda la información,
- Si se realiza una oferta pública previamente a la admisión de los valores, **la primera admisión no podrá realizarse antes de que finalice el período de suscripción**, salvo que sean no participativos y no exista un período de suscripción cerrado.

El importe total de valores cuya admisión a negociación se solicita será, como **mínimo, de 6 millones de euros al tratarse de acciones** (valor esperado de mercado), si bien la CNMV puede admitir acciones y valores de deuda que no alcancen los importes mínimos si considera que queda garantizada la existencia de un mercado suficientemente líquido para la negociación de dichos valores.

Si las acciones se dirigen al público a través de una bolsa de valores, con una distribución a corto plazo, no será necesario que previamente a la solicitud de admisión a negociación exista una distribución suficiente de acciones en uno o más Estados miembros de la UE.

³³ Art. 25 de la Ley 24/88, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

³⁴ Art. 9 Real Decreto 1310/05, de 4 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

INFORME JURÍDICO

Se considera que la distribución es suficiente si al menos el 25% de las acciones cuya admisión se solicita están repartidas entre el público o si el mercado puede operar adecuadamente con un porcentaje menor debido al gran número de acciones de la misma clase y a su grado de distribución entre el público.

La solicitud de admisión a negociación de acciones de una clase **deberá comprender todas las acciones de esa clase.**

En cuanto a los requisitos de información:

La admisión a negociación de valores en un mercado secundario oficial español estará sujeta al cumplimiento previo de los requisitos de información siguientes³⁵:

- La aportación y registro en la CNMV de:

1.- **Los documentos que acrediten la sujeción del emisor y de los valores al régimen jurídico que les sea aplicable**, determinados, de conformidad con la orden ministerial que desarrolle el art. 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio.

2.- Las **cuentas anuales del emisor, preparadas y auditadas** de acuerdo con la legislación aplicable a dicho emisor.

- La aportación, aprobación y registro en la CNMV de un **folleto informativo** así como su publicación. Contendrá toda la información relativa al emisor y a los valores que sea necesaria para que los inversores puedan hacer una evaluación, con la suficiente información, de los activos y pasivos, la situación financiera, los beneficios y las pérdidas, así como de las perspectivas del emisor y eventualmente del garante y de los derechos inherentes a tales valores³⁶; y, además, deberá ser suscrito por persona con poder para obligar a la entidad que solicita la admisión a negociación de los valores.

Una vez que la CNMV apruebe el folleto, en su caso³⁷, habrá de **registrarse en el correspondiente registro administrativo y será puesto a**

³⁵ Art. 11 Real Decreto 1310/2005, de 4 de noviembre.

³⁶ Se extenderá el folleto informativo según lo previsto en los art. 16 a 23 del Real Decreto 1310/05, de 4 de noviembre.

³⁷ Si en el plazo de 10 días hábiles desde que se presenta, la CNMV no notifica al solicitante la decisión de la aprobación, la falta de resolución expresa tendrá carácter desestimatorio (art. 24.3 Real Decreto 1310/05, de 4 de noviembre).

INFORME JURÍDICO

disposición del público por la persona que solicite la admisión a negociación tan pronto como sea factible³⁸.

Obligaciones de información periódica de los emisores: La Sociedad Anónima cotizada habrá de hacer público y difundir³⁹, con remisión a la CNMV:

- Su **informe financiero anual**, debiendo someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas. El informe financiero anual comprenderá las cuentas anuales y el informe de gestión revisados por el auditor.
- Un **informe financiero semestral**, relativo a los seis primeros meses del ejercicio, en el plazo máximo de dos meses desde la finalización del período correspondiente.
- Un **segundo informe financiero semestral** referido a los doce meses del ejercicio en el plazo máximo de dos meses desde la finalización del período correspondiente.
- Con carácter trimestral, durante el primero y segundo semestre del ejercicio una **declaración intermedia de gestión**, que no se exigirá cuando se publican informes financieros trimestrales.

Otras obligaciones de información⁴⁰:

- **Hacer público y difundir todo cambio en los derechos inherentes a los valores** admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.
- **Hacer público y difundir información sobre nuevas emisiones de deuda.**
- Todo **proyecto de modificar el documento de constitución o sus estatutos, serán comunicados, sin demora, a la CNMV y al mercado** o mercados donde estén admitidos a negociación los valores. La comunicación tendrá lugar en la fecha de la convocatoria de la junta general que debe votar la modificación o ser informada de la misma.

Responsabilidad de los emisores⁴¹:

- **El emisor y sus administradores serán responsables de todos los daños y perjuicios que hubiesen ocasionado a los titulares de los**

³⁸ Art. 21.1 Real Decreto 1310/05, de 4 de noviembre.

³⁹ Art. 35 Ley 24/88, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁴⁰ Art. 35 y 35 bis Ley 24/88, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁴¹ Art.35 ter Ley 24/88, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

INFORME JURÍDICO

valores como consecuencia de que la información no proporcione una imagen fiel del emisor, prescribiendo la acción para exigir la responsabilidad a los tres años desde que el reclamante hubiera podido tener conocimiento de que la información no proporciona una imagen fiel del emisor.

Otros informes:

Las SA cotizadas deberán hacer público con carácter anual:

- El **informe de gobierno corporativo**⁴²: se comunicará a la CNMV, y ésta, a su vez, a las autoridades de supervisión.
- El **informe anual sobre remuneraciones de los consejeros**⁴³: Incluirá información completa, clara y comprensible sobre la política de remuneraciones de la sociedad aprobada por el Consejo para el año en curso, así como, en su caso, la prevista para años futuros. Deberá incluir también un resumen global de cómo se aplicó la política de retribuciones durante el ejercicio así como el detalle de las retribuciones individuales devengadas por cada uno de los consejeros.

Información relevante: difusión y publicidad⁴⁴.

Los emisores de valores están obligados a **hacer pública y difundir inmediatamente al mercado toda información relevante** así como a remitirla a la CNMV para su incorporación al registro (se considerará información relevante toda aquella cuyo conocimiento pueda afectar a un inversor razonablemente para adquirir o transmitir valores o instrumentos financieros y por tanto pueda influir de forma sensible en su cotización en un mercado secundario).

XXVIII. LAS REGLAS DEL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO.

Hay que decir que aunque la sociedad adapte su modo de funcionamiento a las reglas del buen gobierno corporativo⁴⁵, ello no contribuye, en modo alguno, a que pueda eludir las responsabilidades penales y administrativas ya contraídas.

⁴² Art. 61 Bis Ley 24/88, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁴³ Art. 61 Ter Ley 24/88, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁴⁴ Art. 82 Ley 24/88, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁴⁵ Tienen su punto de partida en España en la Ley de Transparencia, en la Orden ECO/3722/2003 y en la Circular CNMV 1/04, de marzo de 2004.

INFORME JURÍDICO

Ello es así porque los delitos desde el momento de su comisión generan responsabilidad penal para la sociedad, de conformidad con el CP vigente. Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas las previstas en el art. 31 bis. 4 CP (antes de conocer la existencia del procedimiento judicial, el confesar la infracción a las autoridades; colaborar en la investigación con pruebas nuevas y decisivas para esclarecer responsabilidades penales; reparar o disminuir el daño con anterioridad al juicio oral; o establecer, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos futuros).

La responsabilidad penal de la sociedad no se puede eludir por el hecho de que con posterioridad a la comisión de los hechos delictivos se cumplan las reglas del buen gobierno corporativo⁴⁶, que no son más que buenas prácticas para Consejeros y Consejo de sociedades cotizadas, cuyo cumplimiento no exime de la responsabilidad penal ya adquirida ni de la que se adquiere con motivo de la comisión de hechos delictivos al tiempo de la observancia de estas reglas.

Ahora bien, en el marco del proceso penal, resultando imputada la sociedad, podría solicitarse, si la misma adopta las reglas del buen gobierno corporativo con anterioridad al comienzo del juicio oral, que los Tribunales apreciaran una atenuante de responsabilidad penal, de conformidad con lo dispuesto en el art. 31 Bis.4.d) CP.

XXIX. POSIBLE PROCESO JUDICIAL A INICIATIVA DE UN SOCIO CONTRA EL ACUERDO SOCIAL POR EL QUE SE ACORDÓ ABRIR LA CUENTA EN GIBRALTAR.

En relación a la consulta que nos dirigen en relación al posible proceso judicial a instancia de D. Juan Pérez, socio de SERVICIOS MÉDICOS, S.L., contra el acuerdo social en el que se decidió abrir la cuenta en Gibraltar, es necesario decir que las competencias de la Junta General se regulan en el art. 160 LSC y en la letra i) se recogen “cualesquiera otros asuntos que determinen la Ley o los estatutos”, de modo que no se puede adoptar en la Junta General ningún acuerdo contrario a la Ley.

Habría que ver en qué momento se adoptó ese acuerdo que pretende impugnar D. Juan Pérez, y por quienes fue adoptado así como los términos en que ese acuerdo fue adoptado, para determinar así si es contrario a la ley o no, si es un acuerdo social o parasocial.

⁴⁶ Tienen su punto de partida en España en la Ley de Transparencia, en la Orden ECO/3722/2003 y en la Circular CNMV 1/04, de marzo de 2004.

INFORME JURÍDICO

La cuenta se abrió el día en que se constituyó la sociedad (1 de febrero de 2006). Puede haberse adoptado el acuerdo en Junta General o al margen de ella. Si no se adoptó en la Junta General es un acuerdo extraestatutario, llamado también pacto parasocial, entre los socios, con el objetivo de regular extremos no recogidos en el Estatuto. Su naturaleza jurídica tiene amparo legal en el art. 1255 CC que consagra el principio de autonomía de la voluntad de las partes en el ámbito contractual. También la DGRN reconoció su naturaleza contractual en diversas resoluciones (RDGRN de 19.02.1998).

Como decimos, para poder impugnarlo es necesario conocer si es contrario a la ley, se opone a los estatutos o lesiona el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros. Sólo en estos casos los acuerdos se pueden impugnar (art. 240.1 LSC).

Para poder pronunciarnos sobre si caducó o no la acción de impugnación del acuerdo adoptado es necesario saber si es nulo o anulable:

- Si el acuerdo es contrario a la ley (por ejemplo en el documento acreditativo de su adopción se hizo constar que se abría la cuenta bancaria en Gibraltar para defraudar a la HP), es un acuerdo nulo (art. 204.2 LSC). En este caso la acción de impugnación caduca en el plazo de un año desde que se adoptó (si la cuenta se abrió el 1 de febrero de 2006, y el acuerdo fue adoptado en torno a esta fecha la acción habría caducado), salvo que por su causa o contenido resulte contrario al orden público, tal y como sí podría ocurrir en el supuesto analizado, por lo que en ese caso la acción de impugnación no caduca.
- Los acuerdos a que se refiere el art. 240.1 LSC al que ya nos referimos, si no son nulos son anulables (art. 204.2 LSC). La acción de impugnación caducará en ese caso a los 40 días. Se podría mantener que este acuerdo lesiona el interés social en beneficio de uno o varios socios (los que perciben beneficios cuyo origen es el ilícito penal cometido en Portugal) ya que el que se mantenga la cuenta abierta en Gibraltar permite que se siga cometiendo el delito de blanqueo de capitales, en contra del interés social. Si el acuerdo de apertura de la cuenta bancaria en Gibraltar es anulable, y se adoptó como parece hace más de 40 días, la acción de anulación habría caducado ya.

En cualquier caso, los pactos que se mantengan reservados entre socios no son oponibles a la sociedad (art. 29 TRLSC), y, se reconoce su validez y eficacia entre las partes.

INFORME JURÍDICO

Como hemos dicho, si el acuerdo es nulo por ser contrario al orden público, la acción de impugnación no caduca. Debe 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 fundamentales⁴⁷.

Hay jurisprudencia del TS que, en el orden jurídico, considera el concepto de orden público, en el área de los acuerdos sociales, como indeterminado, 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 CE⁴⁸.

Hay también jurisprudencia que considera que son contrarios al orden público, entre otros, los acuerdos que persiguen defraudación fiscal u otros de análoga trascendencia⁴⁹.

Cualquier socio y también D. Juan Pérez, socio de SERVICIOS MÉDICOS, S.L., puede impugnar dicho acuerdo (ver art. 204.1 LSC) mediante la correspondiente demanda de juicio ordinario ante el Juzgado de lo Mercantil (art. 86 ter 2 a)) de A Coruña, ya que en su condición de socio titular del 10% del capital social tiene legitimación activa para interponerla.

De igual modo, podría presentar denuncia por delito de blanqueo de capitales contra la sociedad, en la que podría alegar que el acuerdo de apertura de la cuenta es contrario a la ley y esta cuenta es el medio que la sociedad viene utilizando para desviar las cantidades relativas a los delitos de blanqueo y contra la HP. En ese caso tendrá que presentar la denuncia en el Juzgado de Instrucción de guardia de A Coruña, el cual a la vista del contenido de la denuncia procederá a la investigación de los hechos denunciados o a su archivo por no existir indicios de criminalidad.

⁴⁷ Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1ª). Sentencia núm. 596/2007 de 30 mayo. RJ 2007\3608. Fundamento de Derecho 4º

⁴⁸ Tribunal Supremo (Sala de lo Civil). Sentencia núm. 496/2000 de 18 mayo. RJ 2000\3934. Fundamento de Derecho Primero

⁴⁹ Audiencia Provincial de Badajoz (Sección 2ª). Sentencia núm. 8/1998, de 7 enero. AC 1998\91. Fundamento de Derecho Quinto

INFORME JURÍDICO

XXX. LA DEMANDA O DENUNCIA NO AFECTA A LA RESPONSABILIDAD PENAL YA CONTRAIDA.

El hecho de que un socio inicie un proceso judicial civil o penal (demanda o denuncia respectivamente) no le exime de responsabilidad penal, en su caso, siempre y cuando resulte acreditado que conocía el delito de blanqueo de capitales la existencia de la cuenta y el desvío de la cuotas tributarias de IS así como de los ingresos procedentes de Portugal con motivo de los delitos cometidos en la clínica de Lisboa.

Los ilícitos penales se vienen cometiendo desde hace años, siendo conocedor D. Juan Pérez de los mismos, sin que concurra causa alguna que le exima de responsabilidad criminal (ver art. 20 CP). Podría atenuar su responsabilidad criminal el confesar la infracción a las autoridades (ver art. 21.4ª) antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él.

INFORME JURÍDICO

4.- CONCLUSIONES.

I.- Los hechos analizados, puestos en conocimiento de este despacho de Abogados por la sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. son constitutivos varios delitos no prescritos: de aborto (su conocimiento no corresponde a la jurisdicción penal española), contra la HP, en número de tres, y blanqueo de capitales; así como infracción tributaria, según se ha señalado en el presente informe.

Ahora bien, en relación a la prescripción es importante reiterar que, como ya hemos mencionado con anterioridad, para que opere hay que alegarla, a diferencia de lo que ocurre con la caducidad, que opera de oficio.

La jurisprudencia no es unánime, y en ocasiones sí aceptó la continuidad delictiva al haber sido cometidos los hechos en varios períodos consecutivos, por lo que, de apreciarse esta continuidad las penas resultantes serían inferiores a las que en conjunto corresponderían a cada delito individualmente considerado.

II.- Las regulaciones que resultan de aplicación son la penal y la tributaria, teniendo prioridad la penal, si bien existe un Proyecto de Ley Orgánica en curso que contempla que el hecho de que exista un proceso penal por delito contra la HP no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria, salvo que el Juez haya suspendido la ejecución, previa prestación de garantía, lo cual habrá de ser tenido en cuenta de no proceder la sociedad a la regularización tributaria.

III.- Desde el punto de vista tributario hay que decir que a día de hoy no es posible la regularización tributaria de quienes tengan bienes o derechos no declarados al amparo de la DA 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo, lo que se venía conociendo como “amnistía fiscal”, al haber finalizado tal posibilidad el 30 de noviembre de 2012.

La sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. sí podría haber elegido tal opción con anterioridad a dicha fecha al no haberse iniciado actuaciones de comprobación o investigación frente a ella ni haberse interpuesto denuncia o querrela alguna. A la vista de la situación concreta en que se encuentra y si estuviese en plazo para ello, este despacho le habría recomendado acogerse a la mencionada regularización fiscal mediante la DTE, pese a que el ingreso realizado con motivo de esta declaración no habría tenido la consideración de gasto deducible, recomendación que se habría hecho en base a, fundamentalmente, los siguientes argumentos, ya justificados en el informe:

INFORME JURÍDICO

- a) habría dado lugar a la exención de responsabilidad penal según dispone el vigente CP en su art. 305.4.
- b) habría supuesto pagar únicamente el 10% de las rentas ocultas declaradas, no el 30% que con carácter general se establece en IS.
- c) habría determinado la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos, pasando a tener el importe declarado por nuestro cliente la consideración de renta declarada a los efectos previstos en la Ley.
- d) se podrían haber regularizado no sólo las cantidades inicialmente depositadas en la entidad bancaria en Gibraltar y procedentes de rentas ocultas, sino también los rendimientos generados por dicha cuenta, ocultos a la AEAT, producidos o generados en el ámbito temporal referido, y sería también una razón de peso a favor de la regularización el hecho de que
- e) existe un Proyecto de Ley Orgánica, actualmente en fase de tramitación y aprobación, en virtud del cual las consecuencias del delito fiscal se agravan, y así, entre otros extremos, se prevé que la prescripción del delito contra la HP pase a ser de 10 años en lugar de los 5 actuales, pudiendo en ese plazo perseguirse la comisión de este ilícito penal.

IV.- El hecho de que se haya interpuesto recurso de inconstitucionalidad contra la DA 1ª del Decreto Ley 12/2012, en nada habría alterado nuestra conclusión en relación a la regularización recomendada a nuestro cliente, de haber estado en plazo para su presentación, ya que, como hemos señalado en nuestro informe, la presentación de la DTE se habría amparado en una norma vigente que no debería ser revocada en base a los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, y aunque dentro de varios años se llegue a declarar su inconstitucional es probable que hubieran prescrito ya los períodos regularizados entrando en juego la responsabilidad del Estado, que tendría que indemnizar los posibles perjuicios de la declaración de inconstitucionalidad.

V.- Consideramos recomendable a los intereses de nuestro cliente, por las razones expuestas con anterioridad, el proceder a la regularización de su situación tributaria presentando la declaración complementaria relativa al período al que corresponden las rentas no declaradas, para lo que deberá pagar en torno al 30%, con carácter general en IS, más recargo e intereses de demora en su caso, si bien los porcentajes no son los mismos en relación a los distintos períodos impositivos cuyas cuotas tributarias han resultado impagadas. De este modo quedaría exento de responsabilidad penal.

Esta recomendación se ve apoyada por el hecho de que si se llega a aprobar el Proyecto de Ley Orgánica en trámite las consecuencias del delito fiscal se

INFORME JURÍDICO

agravarán, por lo que si no regulariza su situación antes de que se apruebe dicho Proyecto, verá empeorada su situación.

VI.- De no procederse a la regularización tributaria, de los delitos cometidos responde penalmente la sociedad (nunca del de aborto, en relación al cual, además, no son competentes los tribunales penales españoles para conocer) y la Administradora de derecho; y, la sentencia que se pueda llegar a dictar establecerá asimismo la responsabilidad civil de forma solidaria con las personas físicas que fueren condenadas por los mismos hechos, por las cuotas de IS impagadas, al ser el delito contra la HP un delito patrimonial que perjudica los intereses del Erario Público, así como por el delito de blanqueo de capitales.

La persona jurídica responde penalmente del delito de:

- blanqueo de capitales cometido con posterioridad al 23.12.10 (fecha de entrada en vigor de la Ley 5/2010), y no del cometido con anterioridad a esta fecha; y
- de los delitos contra la HP correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 (no así del correspondiente al ejercicio 2009 por haber sido cometido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 5/2010 - entró en vigor el 23.12.10),

así como de la infracción tributaria.

La Administradora de la sociedad responde personalmente de ambos delitos.

VII.- De procederse a la regularización tributaria antes de que se inicie un procedimiento de comprobación, la sociedad queda exenta de responsabilidad penal:

- por el delito contra la HP;
- por el delito de blanqueo si el mismo procede del delito contra la HP y no si procede de otro delito (siguiendo el criterio de las notas informativas emitidas por el Secretario General del Tesoro, que como expusimos anteriormente no vinculan a los Tribunales, por lo que habrá que esperar un pronunciamiento judicial para conocer el criterio jurisprudencial al respecto); y,
- por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que hubiese cometido antes de la regularización, en relación a la deuda tributaria regularizada.

VIII.- Las penas que se pueden imponer a la persona jurídica son las que se recogen en el art. 33.7 CP ya referidas, y si se llegase a apreciar en relación al

INFORME JURÍDICO

delito de blanqueo el agravante de organización (delincuencia organizada del art. 302.1 CP) las penas serían mayores (art. 302.2 CP).

IX.- Tal y como hemos mencionado con anterioridad, las penas a imponer a las personas físicas serán las establecidas en el CP para cada uno de los delitos (contra la HP art. 305.1 CP; blanqueo de capitales art. 301.1 CP, y si se apreciase el agravante de organización, las previstas en el art. 302.1 CP, o en su caso 303 CP).

X.- El asesoramiento del Abogado D. Xaime Castro a la sociedad no tiene lugar en el marco de un proceso por lo cual no es de aplicación el secreto profesional. Presta servicios como Abogado en calidad de empleado de una persona jurídica, por lo que las obligaciones que la Ley le impone recaen sobre la persona jurídica respecto de los servicios prestados (art. 2.2 Ley 10/2010), y en nombre de ella responde el socio mayoritario, conocedor de las actividades de evasión fiscal.

De la prueba que se pueda llegar a practicar al respecto en un proceso penal podría quedar acreditado, en su caso, que con su asesoramiento a la sociedad contribuyó a que ésta transmitiese bienes procedentes de un delito a Gibraltar, actuación que integra el tipo penal del delito del art. 301.1 CP y podría hablarse de dolo eventual si resulta probado que el Abogado había contado con que se podía producir el resultado, bien por ser alta la probabilidad de producirse, o simplemente porque le era indiferente su producción.

No cabría imputarle la cooperación necesaria ni no necesaria por no existir la voluntad de contribuir a la realización del delito. Sí habría cometido una imprudencia grave, si lograrse probarse, pero no responde penalmente por comisión por omisión porque para que la omisión se equipare a la acción es necesario que exista la posición de garante, lo cual no ocurre en este caso.

Si resultase probada su actuación podría responder como inductor (no tenía intención de realizar el delito pero sugiere a la sociedad que lo cometa), si bien no concurre proposición (en ella el que ha resuelto cometer el delito invita a otra persona a cometerlo). Si se llegase a apreciar provocación, la pena a imponer sería la prevista en el art. 304, en relación al delito de blanqueo.

XI.- De la causa por delito contra la HP y blanqueo de capitales, ambos conexos ya que el segundo se comete para lograr la impunidad del primero, es competente para conocer el Juzgado de Instrucción que por turno corresponda de los de A Coruña, por las razones previamente expuestas, correspondiendo el enjuiciamiento y fallo a la Audiencia Provincial de A Coruña.

INFORME JURÍDICO

XII.- En el marco de la investigación procesal por delito se podrían acordar por el Juez mediante resolución motivada medidas cautelares en relación a la persona jurídica tales como la clausura temporal de locales y establecimientos, la suspensión de actividades sociales y la intervención judicial.

Podría acordarse asimismo la intervención de las comunicaciones de la sociedad, mediante resolución motivada del Juez (Auto), al darse la proporcionalidad necesaria toda vez que se trata de hechos delictivos graves y/o delincuencia organizada.

El Juez de Instrucción competente podría acordar como diligencias de investigación el registro de las sedes sociales en España y Lisboa, en éste último caso utilizando para ello la cooperación judicial internacional (comisión rogatoria) así como la investigación de los movimientos de la cuenta bancaria en Gibraltar, utilizando también para ello la cooperación judicial internacional, si bien en éste último caso las autoridades británicas serían finalmente las que deciden si se facilita al órgano judicial requirente la información solicitada toda vez que Gibraltar es un paraíso fiscal y pese a haber salido de la lista de paraísos fiscales de la OCDE sigue siendo reacia a facilitar información bancaria, que en muchos casos deniega.

Es poco probable que se acuerde la detención y enjuiciamiento del responsable de la clínica lisboeta toda vez que el mismo no parece haber tenido ningún tipo de intervención en los delitos cuyo conocimiento corresponde a la jurisdicción penal española.

XIII.- De seguirse un proceso penal por delito contra la sociedad, ésta será requerida para que designe a un nuevo representante legal, Abogado y Procurador. Si no designa a estos dos últimos profesionales se le designarán de oficio; y, si no designa al representante, ello no impedirá que el procedimiento se sustancie con el Abogado y Procurador designados.

Administradora y sociedad pueden estar representadas y defendidas por un solo Procurador y por un único Abogado y si el Juez aprecia conflicto de intereses podrá adoptar las medidas oportunas para que se nombre representante y dirección letrada diferentes para cada uno de los imputados, iniciativa que también puede partir del Abogado.

XIV.-La responsabilidad penal de la sociedad lleva consigo su responsabilidad civil de forma solidaria con las personas físicas condenadas por los mismos hechos; y, en defecto de los que sean criminalmente responsables, son responsables civiles subsidiarios las personas jurídicas en los supuestos no contemplados en el art. 31 bis y/o cuando sea de aplicación el art. 31 CP.

INFORME JURÍDICO

XV.- La sociedad Servicios Médicos, S.L. puede convertirse en S.A. si así lo acuerda la Junta General, se instrumenta en escritura pública y se inscribe en el Registro Mercantil, siguiendo el procedimiento al que hemos hecho referencia con anterioridad, si bien ello no evita las responsabilidades ya adquiridas por los ilícitos cometidos (art. 130.2 CP), las cuales, en su caso, se trasladarían a la nueva entidad.

Una vez ampliado el capital social a un mínimo de 200 millones de euros y si se dan los requisitos establecidos para ello, podrá sacarse la sociedad a bolsa siempre que las acciones reúnen las normas mínimas exigidas para ser admitidas a cotización oficial.

XVI.- En el marco de proceso penal, si la sociedad SERVICIOS MÉDICOS, S.L. adopta las reglas del buen gobierno corporativo, podría solicitarse que el Tribunal apreciase una atenuante de responsabilidad penal, de conformidad con lo dispuesto en el art. 31 bis 4.d) CP.

XVII.- Ante la posible impugnación judicial del acuerdo social en el que se decidió abrir la cuenta en Gibraltar por parte de D. Juan Pérez, tal y como hemos informado, sólo se puede impugnar el acuerdo si es contrario a la ley (nulo); o si se opone a los estatutos o lesiona el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros (anulable).

De la prueba que se practique en el proceso judicial, en su caso, dependerá que el acuerdo impugnado pueda ser calificado como nulo o anulable, en cuyo caso el plazo de impugnación caduca al año (si es contrario al orden público la acción no caduca) o a los 40 días, respectivamente.

Según la información que se nos facilita, la cuenta bancaria se abrió el día en que se constituyó la sociedad (1 de febrero de 2006). En primer lugar es necesario saber en qué fecha se adoptó el acuerdo de apertura de la cuenta. Si se adoptó en torno a esta fecha, tanto si el acuerdo es nulo como anulable, la acción caducó (no olvidemos que la caducidad opera de oficio, sin embargo la prescripción hay que alegarla). Ahora bien, si es contrario al orden público al resultar acreditado, en su caso, que persigue defraudación fiscal (por ejemplo, si se hizo constar en el acuerdo que se abría la cuenta bancaria en Gibraltar para defraudar a la HP), la acción de impugnación todavía no habrá caducado y cualquier socio puede impugnar el acuerdo presentando la correspondiente demanda de juicio ordinario ante el Juzgado de lo Mercantil de A Coruña.

XVIII.- Aunque se hubiese procedido a la regularización de la situación tributaria, nada impide a cualquier socio formular denuncia por los delitos de blanqueo de capitales y contra la HP, la cual habrá de presentarse ante el Juzgado de Instrucción de guardia de A Coruña. El Juzgado de Instrucción al

INFORME JURÍDICO

que resulte turnado podrá, en su caso, acordar iniciar diligencias de investigación de los hechos denunciados, de apreciar indicios de criminalidad, o bien el archivo de la causa penal en caso contrario.

La regularización tributaria exime de responsabilidad penal en los términos ya referidos, salvo en relación al delito de blanqueo de capitales que tenga su origen en el delito contra la HP, según criterio de la Secretaría General del Tesoro. Podría así llegar a dictarse una sentencia de condena, incluso contra los socios denunciados, de apreciarse la agravante de organización (delincuencia organizada: al estar implicadas más de dos personas y existir una cierta continuidad temporal o durabilidad con el propósito de desarrollar la idea criminal) en el delito de blanqueo, ya que una parte de este delito proviene de los ingresos que se reciben de Portugal con motivo de los delitos de aborto allí cometidos.

El mero hecho de presentar demanda o denuncia no exime a quien las presente, de responsabilidad penal por los delitos cometidos, máximo si resulta probado que el socio que inicia estos procesos conocía la existencia de la cuenta y el desvío de las cuotas tributarias de IS así como los ingresos procedentes de Portugal desde hace años. Por el contrario sí atenuaría su responsabilidad penal el haber, por ejemplo, confesado la infracción a las autoridades antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él.

En definitiva, será el resultado de la prueba practicada en el proceso penal correspondiente el que marque en gran medida el devenir del proceso, sin olvidar en ningún momento que en caso de duda prevalece siempre el principio “in dubio pro reo”.

Cuanto antecede, salvo error u omisión involuntaria, constituye nuestra opinión sobre los temas informados con arreglo a nuestro leal saber y entender, la cual sometemos gustosamente a cualquier otra mejor fundada en Derecho.

En A Coruña, a veintiuno de enero de dos mil trece.

Lic. *María José Fernández Barcia*. Col. N° XXX

INFORME JURÍDICO

5.- BIBLIOGRAFÍA.

BALLESTEROS MARTIN, J. M. *Extranjería y cooperación judicial internacional*. Editorial CISS grupo Wolters Kluwer. Pág. 109 y sg.

CEREZO MIR, J. *Curso de Derecho Penal español. Parte General. Teoría Jurídica del Delito/2*. Editorial Tecnos.

CORTES BECHIARELLI, E. *El secreto profesional del Abogado y del Procurador y su proyección penal*. Editorial Marcial Pons.

GAY MONTALVO, E. y otros. *Comentarios al Estatuto General de la Abogacía española*. Editorial Thomson Civitas.

HERRERA MOLINA, P. (2012), “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal“, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, Núm. 3, pp. 17-26.

IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012), “*La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo*”, Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, Núm. 350, pp. 5-36.

LAMARCA PÉREZ, C. *Derecho Penal, parte especial*. Editorial Colex 2011, pág. 430.

ORTS BERENGUER, E. *Compendio de Derecho Penal, parte general*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 2011, pág. 149.

RUIZ-JARABO COLOMER, I. *Estado Fiscal y democracia. La Agencia Tributaria en perspectiva*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2010, pág. 127.

VIVES-ANTON, T. *Derecho Penal, parte especial*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 2008, pp-489 a 505.