

## **MISCELÁNEA**



EGUZKILORE

Número 13.  
San Sebastián  
Diciembre 1999  
175 - 200

# EL FRAUDE EN MATERIA DE INGRESOS DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU TRATAMIENTO POR EL DERECHO PENAL ESPAÑOL\*

José Luis DE LA CUESTA ARZAMENDI

*Catedrático de Derecho Penal  
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea*

**Resumen:** Las conductas fraudulentas contra los intereses financieros es un fenómeno creciente que preocupa a las instituciones comunitarias. Para combatir el fraude en materia de ingresos, tema objeto del presente trabajo, deben adoptarse las mismas medidas tanto en la Comunidad Europea como desde el Derecho interno de los Estados. De esta forma, se contrasta la regulación del Código Penal y la Ley del Contrabando con el contenido del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea de 1995.

**Laburpena:** Finantzar interesen aurkako iruzurrezko jokaera erkidegoko erakundeei kezkatzen dien eta hazten ari de gertakari bat da. Lan honen gai den, diru sarreren iruzurrei aurre egiteko, neurri berdinak hartu behar dira Europako erkidegoan eta Estatu en barne Zuzenbidean. Hau hala izanik, Kode penalaren araupidea eta kontrabandoaren legearen edukina, 1995-ko Europako erkidegoaren finantzar interesen babesari buruzko konbenioaren pare jartzen dira.

**Résumé:** Les conduites frauduleuses aux intérêts financiers est un phénomène de plus en plus important que préoccupe aux institutions communautaires. Pour combattre le fraude aux entrées, question objet de ce travail, on doit adopter les mêmes mesures à la Communauté Européenne et dans le Droit interne des États. Ainsi, on contraste la réglementation du Code pénal et la Loi du Contrebande avec la Convention sur la protection des intérêts financiers de la Communauté Européenne de 1995.

**Summary:** Fraudulent conducts against financial interests are an increasing phenomenon that worries the European institutions. To fight against fraud to the entries, subject of this work, it must be taken the same measures from European Union as well as form the Law of States. This way, it is compared the regulation in the Penal Code and in the Smuggling Law with the Convention about the protection of financial interests of the European Union of 1985.

**Palabras clave:** Comunidad Europea, normativa europea, Derecho penal, fraude contra intereses financieros.

**Hitzik garrantzizkoenak:** Europako erkidegoa, europar araupidea, Zuzenbide penala, finantzar interesen aurkako iruzurra.

**Mots clef:** Communauté Européenne, réglementation européenne, Droit pénal, fraude aux intérêts financiers.

**Key words:** European Union, European regulations, Penal Law, Fraud against financial interests.

---

\* Trabajo preparado para el Libro-Homenaje al Profesor Valle Muñiz.

## I. PRELIMINAR

La articulación de un sistema eficaz de protección de sus intereses financieros es cuestión que ha preocupado altamente a las instituciones comunitarias desde hace tiempo<sup>1</sup>. La magnitud creciente<sup>2</sup> del “fraude a la Comunidad Europea”<sup>3</sup>, “la criminalidad más importante –pero no la única– en el ámbito comunitario”<sup>4</sup>, y la importancia de esos recursos para la existencia y hasta para la propia viabilidad de las instituciones justifican ampliamente esa preocupación, que llega a hacer de esta materia el punto de mayor desarrollo y cristalización de las difíciles relaciones entre el derecho penal y el derecho comunitario<sup>5</sup>.

Generalmente, los autores suelen distinguir las conductas fraudulentas contra los intereses financieros comunitarios agrupándolas en dos bloques<sup>6</sup>:

- el fraude a los ingresos
- el fraude en materia de gastos.

El presente trabajo se centra exclusivamente en el fraude en materia de ingresos.

Desde la sustitución del viejo sistema de contribuciones nacionales hace ya casi veinte años<sup>7</sup> por un sistema de “financiación propia”<sup>8</sup>, se alude a la necesidad de protección de los recursos comunitarios (exacciones y gravámenes agrícolas, arancel aduanero común y otros derechos de aduana, porcentaje del IVA). Éstos, a pesar de la denominación “recursos propios”<sup>9</sup>, no son “propios” en el sentido que normalmente

1. Por todos, G. GRASSO, *Comunidades Europeas y Derecho Penal. Las relaciones entre el ordenamiento comunitario y los sistemas penales de los Estados miembros* (trad. N.García-Rivas), Milán, 1993, p. 52.

2. U. SIEBER, “Subventionsbetrug und Steuerhinterziehung zum Nachteil der Europäischen Gemeinschaft”, *SchwZStrR*, 1996, pp. 357 y ss. Sobre los fraudes agrarios, M.J. DOLZ LAGO, *Los fraudes agrarios en la Unión Europea*, Madrid, 1996.

3. J. VERVAELE, “La Comunidad Económica Europea frente al fraude comunitario. ¿Hacia un ‘espacio penal europeo?’”, *Cuadernos de Política Criminal*, 43, 1991, pp. 122.

4. A. CUERDA RIEZU, “La conflictiva relación entre el Derecho Comunitario y el Derecho Penal”, CGPJ, *Cuadernos de Derecho Judicial. Política común de Justicia e Interior en Europa*, Madrid, 1997, p. 284. Para los factores que lo favorecen *ibidem*, p. 286.

5. F. TULKENS, “Les fraudes communautaires: un observatoire pénal européen”, *Déviante et Société*, 1994, 2, pp. 251 y ss.

6. Por todos, F. DE ANGELIS, “Armonización del Derecho Penal y de las sanciones administrativas en la Unión Europea”, en *La Protección de los Intereses Financieros de la Comunidad Europea después del Tratado de Maastricht / La Protection des Intérêts Financiers de la CE après le Traité de Maastricht*, Vitoria-Gasteiz, 1996, pp. 113 y ss.; L. BATTISTOTI, “El artículo 209 A del Tratado de Maastricht: el delito de fraude de subvenciones y la protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea”, *ibidem*, pp. 85 y ss.

7. Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970.

8. K. TIEDEMANN, *Lecciones de Derecho Penal Económico (comunitario, español, alemán)*, Barcelona, 1993, p. 101.

9. Sobre “lo inexacto” de la expresión, por todos, A. NIETO MARTÍN, *Fraudes Comunitarios. Derecho Penal Económico Europeo*, Barcelona, 1996, pp. 309 y s.

atribuimos a este término: su regulación normativa (salvo en el caso de los derechos aduaneros y de las disposiciones armonizadoras en el IVA), su gestión, aplicación y control no están en manos de las instituciones comunitarias, sino de las Haciendas estatales, y hasta el Erario público se ve involucrado, dada la titularidad estatal de la mayor parte de lo recaudado y su responsabilidad patrimonial, de aquí que en modo alguno puedan considerarse recursos “ajenos” desde la perspectiva estatal. Dejando al margen otras resoluciones y acuerdos de importancia, el Tribunal, a partir del caso del “maíz griego”<sup>10</sup>, y ante la frecuentemente escasa preocupación estatal al respecto<sup>11</sup>, declaró expresamente que, con base en el art. 5, los intereses financieros de la Comunidad debían ser tutelados por los Estados “con normas penales y procesales análogas a las previstas para la violación de intereses nacionales de naturaleza e importancia similar” y con sanciones “efectivas, proporcionadas e intimidantes”. Esta línea, inevitable dada la inexistencia de “reglas penales de ámbito europeo específicamente dirigidas a la protección de estos bienes jurídicos comunitarios”<sup>12</sup>, fue asumida –como recuerdan BERDUGO y FERRÉ<sup>13</sup>– por el Tratado de Maastricht (1992), cuyo art. 209 A ordena a los Estados la adopción de “las mismas medidas para combatir el fraude que afecta a los intereses financieros de la Comunidad que las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros”<sup>14</sup>.

---

10. *Comisión v. Grecia*, núm.68/88, S.21 septiembre 1989, ERC 1989, p. 2965.

11. A juicio de CUERDA, porque “los fraudes contra los intereses financieros de la Comunidad, a la postre no siempre ponen en entredicho sus intereses”, “La conflictiva relación...”, *cit.*, p. 287.

12. E. MESTRE DELGADO, “El Derecho penal de la unidad europea”, en J.L. de la Cuesta, I.Denda-luze, E.Echeburúa (Comps.), *Criminología y Derecho Penal al servicio de la persona. Libro-Homenaje al Profesor Antonio Beristain*, San Sebastián, 1989, p. 584.

13. *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994, p. 6.

14. El art. 209 A ha sido sustituido por el Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, por el texto siguiente (en adelante, con la numeración de art.280):

“1. La Comunidad y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Comunidad mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros.

2. Los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.

3. Sin perjuicio de otras disposiciones del presente Tratado, los Estados miembros coordinarán sus acciones encaminadas a proteger los intereses financieros de la Comunidad contra el fraude. A tal fin, organizarán, junto con la Comisión, una colaboración estrecha y regular entre las autoridades competentes.

4. El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 189 B y previa consulta al Tribunal de Cuentas, adoptará las medidas necesarias en los ámbitos de la prevención y lucha contra el fraude que afecte a los intereses de la Comunidad con miras a ofrecer una protección eficaz y equivalente en los Estados miembros. Dichas medidas no se referirán a la aplicación de la legislación penal nacional ni a la administración nacional de la justicia.

5. La Comisión, en cooperación con los Estados miembros, presentará anualmente al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre las medidas adoptadas para la aplicación del presente artículo”.

Por su parte, y tras el Reglamento de 1995, el Consejo de la Unión aprobó en Cannes, el 26 de julio de 1995, el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (Doc. 1995/C 316/48)<sup>15</sup>; éste cuenta, entre otros, con un Protocolo de 27 de septiembre de 1996 relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades europeas, que versa sobre la sanción de los comportamientos funcionariales<sup>16</sup>.

## II. PROTECCIÓN POR EL DERECHO PENAL INTERNO

Desde el prisma del Derecho interno y como ya pusieran hace tiempo de manifiesto en sus trabajos BACIGALUPO<sup>17</sup> y RUIZ VADILLO<sup>18</sup>, no son pocas las infracciones –tradicionales (estafas, apropiaciones indebidas, falsedades, contrabando) o menos (delito fiscal, fraudes y abusos en materia de subvenciones)– potencialmente aplicables (aunque no necesariamente sin problemas)<sup>19</sup> a la tutela penal de los intereses financieros comunitarios. En particular, en materia de ingresos, a juicio de ambos autores, y en la legislación anterior al Código Penal de 1995, los fraudes podían encontrar tutela, al menos en parte, a través de los delitos contra la Hacienda pública y de contrabando, aun cuando luego las tipologías específicas del Código Penal español suscitaran sus dificultades, susceptibles de superarse a través de interpretaciones basadas en el principio de continuidad de intereses entre el Estado y la Unión a la hora de la tutela de estos recursos<sup>20</sup>. Como parece natural, las infracciones en materia de

---

15. Ver sobre intentos anteriores de desarrollo normativo, J.A.E. VERVAELE, “La aplicación efectiva y salvaguardia del derecho comunitario en los pilares primero y tercero del Tratado de la Unión Europea: ¿Una separación de bienes?”, *Revista Vasca de Administración Pública*, 46, 1996, pp. 246 y ss.

16. La trascendencia de los comportamientos funcionariales –de los funcionarios de la Comunidad (que caben en el concepto de funcionarios públicos del art. 24 CP) como de los funcionarios del propio Estado– en relación con la tutela de los intereses de la Comunidad es grande. Las conductas funcionariales puedan atacar a los intereses de la Comunidad, bien por su carácter injusto (las resoluciones arbitrarias dictadas a sabiendas de su injusticia son constitutivas de delito de prevaricación: arts. 404 y ss.), bien porque supongan corrupción, según la terminología internacional (en nuestro caso, fundamentalmente, cohecho: arts. 419 y ss.), bien porque haya una malversación de los fondos públicos (el patrimonio comunitario no deja de ser fondo público a efectos de los arts.432 y ss. del Código Penal) porque se destinen por los funcionarios a fines que no son precisamente aquellos a los que ni en general ni en particular están ordenados (E. BACIGALUPO, “La protección de los intereses financieros de la Comunidad Económica Europea en el Derecho Penal español”, *Cuadernos de Política Criminal*, 41, 1990, p. 256). También cabe pensar en la aplicación de figuras de falsedad o, en caso de inactividad o tolerancia, hasta la denegación de auxilio (art.412), dada la existencia de un deber de colaborar.

17. “Evolución de los modelos legislativos europeos para la protección de las finanzas públicas y comunitarias”, en *Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof.Dr.D.Juan del Rosal*, Madrid, 1993, pp. 113 y ss.; también, del mismo autor, “La protección...”, *cit.*, pp. 252 y ss.

18. “¿Qué puede esperarse razonablemente de un Derecho Penal Europeo Comunitario? (Consideraciones generales)”, *Actualidad Penal*, núm.34, 1993, p. 518.

19. G. GRASSO, *Comunidades Europeas, cit.*, p. 207, quien destaca cómo, por ello, el Derecho alemán ha extendido el campo de aplicación del delito de evasión fiscal (*Steuerhinterziehung*) a hechos cometidos en el extranjero o contra los derechos aduaneros administrados o percibidos por otro Estado comunitario o adherido o asociado a la EFTA. También U. SIEBER, “Subventionsbetrug...”, *cit.*, pp. 357 y ss.

20. E. BACIGALUPO, “La protección...”, *cit.*, pp. 255 y ss. Ver también, A. NIETO MARTÍN, *Fraudes Comunitarios, cit.*, pp. 308 y ss.

contrabando eran las de mayores potencialidades sobre todo en relación con las llamadas infracciones aduaneras, esto es, las relativas a los aranceles aduaneros de la Comunidad, que representan un volumen importante en el marco de los recursos comunitarios<sup>21</sup>. En cuanto al IVA, su protección debía encauzarse más bien a través de las figuras defraudatorias. Con carácter general, se echaba en falta una “cláusula de asimilación” expresa –como en no pocos ejemplos del Derecho Comparado<sup>22</sup>–, en especial respecto de los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal.

De aquellos estudios a la actualidad se han producido novedades importantes en el panorama legislativo español. No sólo ha sido sustituido el Código Penal, también ha cambiado la legislación en materia de contrabando (Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, modificada por el art. 48 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

Con carácter general, tanto el Código Penal como la nueva Ley de Contrabando representan sin duda un importante avance en la tutela de los intereses financieros comunitarios en la línea de lo exigido por el Convenio. De hecho, la Ley de Contrabando –que en su Exposición de Motivos comienza precisamente hablando de la transformación “sin precedentes” que para la aduana española supone “la configuración de la Unión Europea como un mercado interior”– asume la protección de la Hacienda comunitaria, particularmente en lo relativo a los aranceles aduaneros y gravámenes agrícolas sobre el tráfico exterior y recoge, en consecuencia, en su articulado referencias al Código Aduanero Comunitario, las mercancías extranjeras, extracomunitarias, etc. De otra parte, y aun cuando su regulación específica no siga necesariamente los parámetros del Convenio ni en las conductas delictivas ni en la determinación de las penas, respeta suficientemente sus exigencias<sup>23</sup>, de aquí que no pueda considerarse en contradicción con el mismo.

Por su parte, el Código Penal, al lado de los preceptos que ya existían –y que continúan, mejorados en ocasiones– sobre defraudación tributaria, fraude de subvenciones, etc., contiene disposiciones específicas, “de estructura paralela a la del delito fiscal o a la del fraude de subvenciones”<sup>24</sup>, dirigidas al reconocimiento del principio de asimilación<sup>25</sup> y para la tutela directa de los intereses financieros de la Comunidad: art. 305.3, art. 306 y art. 309. Entre las faltas (infracciones penales leves), los arts. 627 y 628 imponen la pena de multa de cinco días a dos meses<sup>26</sup> para los responsables de

---

21. Sobre la evolución jurisprudencial al respecto y el cambio “radicalmente de postura” introducido por la STS 20.10.92, A. CUERDA RIEZU, “La conflictiva relación...”, *cit.*, pp. 308 y s.

22. A. NIETO MARTÍN, *Fraudes Comunitarios*, *cit.*, p. 308.

23. A. NIETO MARTÍN, *ibidem*, p. 382.

24. J. BOIX REIG, en T.S. VIVES ANTÓN y OTROS, *Derecho Penal. Parte Especial*, 2ª ed., Valencia, 1996, p. 549.

25. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, Valencia, 1999, p. 359.

26. Que, como recuerda, NIETO MARTÍN, frecuentemente serán de cuantía inferior a las previstas por la Ley General Tributaria. *Fraudes Comunitarios*, *cit.*, pp. 388 y s.

defraudación a la Hacienda de las Comunidades por más de cuatro mil ecus (euros)<sup>27</sup>, mediante los procedimientos del art. 305, o para la defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, u obtención indebida de fondos de las mismas por los procedimientos de los arts. 306 y 309, en cuantía superior a cuatro mil ecus (euros).

Con independencia de la diversa terminología empleada para referir la misma realidad<sup>28</sup>, la regulación tiende a respetar el contenido del Convenio de 27 de noviembre de 1995, sobre protección de los intereses financieros de las Comunidades: las penas para los delitos son graves y no tienen por qué dar lugar a problemas de extradición, se respetan las cuantías allí establecidas para los fraudes que requieren sanción penal y el criterio general, aunque no de modo absoluto, es la asimilación.

Cuatro son las vías principales a través de las cuales logra sus recursos tributarios la Unión<sup>29</sup>:

- a) los derechos de aduanas procedentes del arancel aduanero común y de los específicos relativos a otros productos objeto del Tratado de la CECA o del intercambio con países no miembros;
- b) los gravámenes y exacciones agrícolas y similares;
- c) el porcentaje del IVA que se aplica en los Estados miembros; y
- d) otros tributos que puedan establecerse en el marco de la política común.

## A) Infracciones arancelarias

La tutela penal (y administrativa) de las normas aduaneras y relativas al arancel se lleva a cabo de manera específica por la legislación de contrabando, de aquí que las infracciones en materia de aranceles comunitarios, sin perjuicio de que en ocasiones puedan ser también encauzadas a través del Código Penal<sup>30</sup>, entren en principio de manera directa en el marco del art. 2,1 g) de la Ley de Contrabando de 1995. Éste califica de “delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 3 millones de pesetas”<sup>31</sup>, la obtención “mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, del despacho aduanero de géneros estancados o prohibidos o mercancías de lícito comercio”<sup>32</sup>.

27. Art.5,2 II Ley 46/1998, sobre introducción del Euro, y art. 2.2 Ley Orgánica 10/1998, de 17 diciembre 1998, complementaria a la Ley sobre introducción del Euro (BOE núm.302, 18 diciembre 1998).

28. Arts. 306 y 309: “presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas”; art. 305,3: “Hacienda de las Comunidades”. A. NIETO MARTÍN, *ibidem*, p. 386.

29. A. NIETO MARTÍN, *ibidem*, pp. 390 y s.

30. Ver *infra*, apdo.D).

31. Las infracciones de cuantía inferior se consideran infracciones administrativas, objeto de regulación por los arts. 11 y ss. de la propia Ley de Contrabando (Título II).

32. Pena (art. 3,1): prisión menor seis meses a tres años (disposición transitoria undécima, 1, d) del nuevo Código Penal de 1995), en sus grados medio o máximo (art. 3,1 II) y multa del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos. También se prevé el comiso (art. 5) y la responsabilidad civil a favor del Estado, que “se extenderá en su caso al importe de la deuda aduanera y tributaria defraudada” (art. 4).



El nuevo artículo 2,1 g) no difiere esencialmente del anterior art.1, 1-6º de la Ley de Contrabando de 1982, aplicable hasta 1996 a estos mismos supuestos y caracterizado por la obtención del despacho de géneros extranjeros de lícito comercio mediante la alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito.

La doctrina<sup>33</sup> destacó al respecto su condición de vía de “adelantamiento en la punición del delito de contrabando”, caracterizada por el particular “desvalor de acción” consistente en “la alegación de causa falsa o la realización de un comportamiento ilícito”. Éste es, en realidad, el núcleo esencial de la conducta típica: para la consumación del delito no se precisa la introducción en el territorio español, basta con la obtención del despacho o autorización<sup>34</sup>, siempre que los medios utilizados sean ilícitos y merecedores de una respuesta penal. Con todo, la “alegación de causa falsa” no constituye el único medio delictivo posible, sino que –puesto que se admite “cualquier otro modo ilícito”– el delito puede realizarse mediante otros comportamientos (amenazas, coacciones, robo, hurto...).

La “alegación de causa falsa” se presenta como el modo ordinario de obtención del despacho o autorización y consiste fundamentalmente en una “declaración mendaz” tanto verbal como documental, siempre que sea determinante para lograr el despacho o la autorización. Cabe, por tanto, la realización del delito mediante la presentación de documentos falsos aptos para producir error<sup>35</sup>, lo que plantea la cuestión concursal. Lógicamente se estará ante un concurso ideal de delitos cuando la obtención del despacho o de la autorización traiga por causa un delito de falsedad documental (aun si se trata de falsificación de documentos autorizados por funcionarios extranjeros, asimilados en su protección a los documentos públicos u oficiales españoles)<sup>36</sup> o de otro tipo. Más problemática es la solución cuando las alegaciones de causa falsa se recojan por el funcionario público en un documento oficial, si bien hace tiempo que la doctrina señaló que en tales supuestos y puesto que el funcionario cumple con su deber de decir verdad al recoger fielmente lo que se dice ante él, no hay propiamente delito de falsedad en documento oficial y el desvalor de la falsedad del particular queda abarcado por el propio delito de contrabando<sup>37</sup>.

Una cuestión igualmente suscitada respecto de la legislación anterior es la calificación apropiada de la presentación al despacho de documentos falsos sobre la cantidad, volumen o valor de los géneros, con objeto de reducir la liquidación tributaria. Algún autor se pronunció a favor de la concurrencia de un propio y verdadero delito fiscal en tales supuestos, pues no correspondería, a su juicio, a la Ley de Contrabando

---

33. Por todos, M. BAJO FERNÁNDEZ, “Obtención ilícita de despachos o autorizaciones”, en M. COBO DEL ROSAL (Dir.), *Comentarios a la Legislación Penal*, T.III, *Delitos e infracciones de contrabando*, Madrid, 1984, pp. 101 y ss.

34. E. BACIGALUPO, “La protección...”, *cit.*, p. 250.

35. E. BACIGALUPO, *ibidem*, p. 248.

36. En cuanto a los documentos privados falsificados, el Tribunal Supremo, en los casos de estafa, entendió que era un mero conflicto de normas en consunción o especialidad, que no llevaba a la aplicación del concurso de delitos, sino a la sola apreciación del delito de estafa. E. BACIGALUPO, *ibidem*, p. 249.

37. M. BAJO FERNÁNDEZ, “Obtención ilícita...”, *cit.*, p. 105; J.R. NOREÑA SALTO, “La represión del contrabando (L.O.7/1982)”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm.19, 1983, p. 123.

tutelar la Hacienda pública<sup>38</sup>. Sin embargo, la mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia asimilan ambas figuras en cuanto a los bienes jurídicos tutelados y excluyen el concurso de delitos, por lo que el art. 2,1 g) de la Ley de 1995 ha de considerarse la vía ordinaria de punición de la mayor parte<sup>39</sup> de las conductas dirigidas a lograr un menor arancel o un régimen preferencial<sup>40</sup>.

¿*Quid si*, omitiendo toda declaración, se introducen géneros o mercancías? Los supuestos de ausencia de toda declaración no se encuentran tipificados por el apartado g), sino en la letra a) del art. 2,1 de la Ley. Ésta castiga con las mismas penas (aunque en su “grado mínimo”: art. 3,1 II) las conductas de importación<sup>41</sup> o exportación<sup>42</sup> de “mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera”. Se asimila a la falta de presentación (art. 2,1 a II) “la ocultación o sustracción dolosa de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados”.

Particularmente problemático es el caso de la introducción o paso por España de mercancías cuyos aranceles debían haberse abonado en otro Estado miembro<sup>43</sup>. El art. 2,1 b) de la Ley de 1995 tipifica igualmente como delito de contrabando (penas en grado mínimo: art.3, 1 II) la realización de “operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación”, siendo ésta, en consecuencia, una de las posibles vías de intervención cuando se trata de mercancías con destino o en tránsito por España.

Lo anterior requiere aceptar que el haber abonado los aranceles sea una de las condiciones que hacen lícita la importación o circulación de mercancías extranjeras

38. J.R. NOREÑA SALTO, *ibidem*, p. 121.

39. Ver, con todo, *infra*, apdo.D).

40. E. BACIGALUPO, “La protección...”, *cit.*, p. 251; A. NIETO MARTÍN, *Fraudes Comunitarios*, *cit.*, pp. 322 y s.

41. Art. 1,1: “la entrada de mercancías no comunitarias en el territorio español comprendido en el territorio aduanero de la Unión Europea, así como la entrada de mercancías, cualquiera que sea su procedencia, en el ámbito territorial de Ceuta y de Melilla. Se asimila a la importación la entrada de mercancías desde las áreas exentas”. Son “áreas exentas” (art. 1,3): “las zonas y los depósitos aduaneros definidos en los artículos 166 y 98, apartado 2, del Reglamento (CEE) número 2193/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario”.

El criterio de “territorio español” es geográfico, por lo que la introducción puede haber tenido lugar aunque no se haya pasado la aduana, de aquí que, si se descubren los hechos antes del control aduanero, se dé ya consumación y no tentativa. E. BACIGALUPO, “La protección...”, *cit.*, p. 250.

42. Art. 1,2: “la salida de mercancías del territorio español. No se considerará exportación la salida de mercancías comunitarias del territorio español comprendido en el territorio aduanero de la Unión Europea, con destino al resto de dicho territorio aduanero”. En cuanto a las “mercancías comunitarias” y “no comunitarias” (art. 1,4 y 5), el criterio viene determinado a partir de los apartados 7 y 8 del art. 4 del Reglamento (CEE) número 2193/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.

43. Por todos, E. BACIGALUPO, “La protección...”, *cit.*, pp. 250 y s.; A. NIETO MARTÍN, *Fraudes Comunitarios*, *cit.*, pp. 323 y s.

por España y esto es mucho más que dudoso en el plano doctrinal y jurisprudencial incluso respecto de aranceles a pagar directamente en las aduanas españolas<sup>44</sup>, habiéndose agravado la situación tras la Ley de 28 diciembre de 1992<sup>45</sup>. Además, la realidad es más complicada y, junto a la dificultad efectiva de control que supone la eliminación de los puestos aduaneros, en los casos de tránsito no siempre hay obligación de dar aviso de paso; de otra parte, quien introduce la mercancía o el producto puede desconocer que no se pagó el arancel por haberlo comprado en el mercado libre...

Respecto de la falta de abono de los derechos arancelarios por un nacional español (o naturalizado) ante otra aduana comunitaria, siempre que se respete el principio de doble incriminación, no parece que deba ser problemático su enjuiciamiento en España con base en el principio de personalidad (art. 23,2 LOPJ).

En cualquier caso, a través de sus artículos 2,1 a), b)<sup>46</sup> y g) la nueva legislación de contrabando viene a cubrir la amplia mayoría de las conductas de fraude a los diversos regímenes arancelarios derivadas del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades<sup>47</sup>: depósitos aduaneros, perfeccionamiento activo, transformación bajo control aduanero, importación temporal, perfeccionamiento pasivo y zonas francas. En cuanto al régimen de tránsito, el art. 2,1c) califica de contrabando destinar "al consumo las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero establecida en los artículos 91 a 97 y 163 a 165 del Reglamento (CEE) número 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre, y sus disposiciones de aplicación y en el Convenio TIR de 14 de noviembre de 1975"; sólo quedan, por tanto, fuera de su ámbito de aplicación<sup>48</sup> aquellas mercancías, con despacho de tránsito y destino a una aduana española, que son introducidas en el comercio fuera de España.

## **B) Elusión de pagos en materia de gravámenes y exacciones agrícolas o similares**

Cercanas a los fraudes arancelarios se hallan las conductas de elusión de pagos en materia de gravámenes y exacciones agrícolas. Estamos ante las exacciones reguladoras (*prélèvements*), que constituyen sin duda las figuras más importantes de este ámbito; también se incluyen las primas de las liquidaciones anticipadas de los derechos de importación, suplementos y derechos adicionales aplicados a las exacciones reguladoras con objeto de prevenir determinadas conductas irregulares (como el *dumping*), derechos y montantes compensatorios sobre productos agrícolas, y determinados gravámenes sobre el tráfico interno (como en materia de azúcares).

---

44. A favor, E. BACIGALUPO, "La protección...", *cit.*, p. 250; en contra, MUÑOZ MERINO, *El delito de contrabando*, Pamplona, 1992, p. 306.

45. Que sólo exige al importador el pago del IVA correspondiente al vendedor comunitario y guardar los documentos acreditativos de la compra para poder deducir el IVA ya abonado en su liquidación del IVA en España.

46. "Realización de operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación".

47. A. NIETO MARTÍN, *Fraudes Comunitarios*, *cit.*, pp. 398 y ss.

48. A. NIETO MARTÍN, *ibidem*, p. 403.

Al igual que en los aranceles aduaneros, y cuando se refieran a actividades o relaciones extracomunitarias, su tratamiento penal habrá de encauzarse, en principio (y dejando al margen los supuestos concursales)<sup>49</sup>, a través de la Ley de Contrabando. Por su parte, en los casos de gravámenes cuya proyección sea simplemente intracomunitaria, dada su condición de impuestos indirectos desde el prisma tributario, será exclusivamente de aplicación lo dispuesto por el Código Penal.

### **C) Fraudes en materia de IVA y otros tributos**

Las conductas defraudatorias en materia tributaria contra la Comunidad europea se regulan en el nuevo Código Penal a través del art. 305.3.

El nuevo Código Penal ha renunciado a la inclusión sistemática de los intereses comunitarios en el seno de las diversas tipificaciones fiscales existentes y ha preferido añadir en cada caso una disposición específica dirigida a determinar la manera en que las previsiones punitivas se aplican cuando se trate de infracción a los intereses de la Comunidad. El resultado, como era de esperar, ha sido desigual. Frente a lo sucedido con las subvenciones, donde la cuestión resulta mucho más vidriosa, en el artículo 305 la técnica es, en principio, aceptable, pues éste se limita a extender las penas del delito de defraudación tributaria a las mismas conductas descritas por el art. 305,1 cuando sean contrarias a la Hacienda de las Comunidades y siempre que la cuantía defraudada exceda de 50.000 ecus (euros). Por su parte, el tratamiento de las conductas defraudatorias por cuantía comprendida entre 4.000 y 50.000 ecus (euros) se encuentra en el art. 627 del Código Penal, entre las faltas (infracciones penales leves).

Dada la identidad sustancial de la conducta típica del art. 305,3 con el art. 305,1 conviene repasar, siquiera brevemente, los aspectos esenciales de la misma, destacando las cuestiones principales que suscita.

#### **a) Rasgos característicos del delito de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal**

Caracteriza al delito de defraudación tributaria en el Código Penal español (art. 305,1) la producción, por acción u omisión, de un resultado defraudatorio a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, en cuantía superior a 15 millones de ptas. por cada período impositivo o año natural (art. 305, 2), actuando de alguna de las maneras siguientes:

- eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o a retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie,
- obteniendo indebidamente devoluciones, o
- disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma.

Se trata de un delito doloso (aun cuando el art. 305,1 no lo diga ya expresamente) contra el patrimonio de la Hacienda Pública, en su aspecto de recaudación tributa-

---

49. Ver también, *infra*, letra D).

ria<sup>50</sup> y acerca de cuyo carácter especial, asumido por la jurisprudencia<sup>51</sup>, debate la doctrina<sup>52</sup>, aun cuando parece claro que sólo puede ser sujeto activo el obligado especialmente al pago, esto es, el “sujeto pasivo de la obligación tributaria”<sup>53</sup>, que habrá de determinarse conforme a lo dispuesto por el art. 30 LGT<sup>54</sup>. Además, resulta plenamente aplicable lo dispuesto, con carácter general, por el art. 31, en los delitos cometidos a través de una persona jurídica (o cuando se actúe en nombre o representación legal o voluntaria de otro), de aquí que haya de responder el representante o quien actúe como administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica, “aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

Núcleo de la conducta es la acción u omisión defraudatoria, que aparece ligada a determinadas formas de actuación: elusión del pago, obtención indebida de devoluciones, disfrute indebido de beneficios fiscales. La referencia explícita a la omisión tiene que ver con la intensa discusión mantenida en España en torno a si la no presentación de la declaración podía constituir la base del delito de defraudación tributaria, lo que antes de la reforma de 1995 se admitía ya mayoritariamente por la doctrina y la jurisprudencia<sup>55</sup>. A pesar de la inclusión expresa y amplia<sup>56</sup> de la defraudación por omisión, sigue vigente el debate en cuanto a las características exigibles a la omisión<sup>57</sup>. El delito no es, en cualquier caso, de omisión pura, sino que, más bien, se presenta en su modalidad omisiva como una omisión ligada a resultado legalmente equiparada a la comisión<sup>58</sup>; el propio art. 305,1 determina los parámetros de la equivalencia, más allá de lo dispuesto con carácter general por el nuevo art. 11 del Código Penal.

Siendo el verbo típico “defraudar”, nota relevante de las acciones y de las omisiones constitutivas de los hechos típicos es su carácter de maniobra engañosa (que puede concurrir en la omisión cuando la falta de declaración deja a la Administración sin el único medio de que dispone para llegar al conocimiento del hecho imponible)<sup>59</sup>. La

---

50. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Estudios Penales y Criminológicos*, XVIII, 1995, pp. 150 y ss.

51. J.A. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Pamplona, 1997, pp. 65 y ss.

52. M.A. RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, 1997, pp. 48 y ss.

53. Por todos, F. MORALES PRATS, en G. QUINTERO OLIVARES (Dir.), *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Pamplona, 1996, p. 1368.

54. C. SUÁREZ GONZÁLEZ, en G. RODRÍGUEZ MOURULLO (Dir.), *Comentarios al Código Penal*, Madrid, 1997, p. 872.

55. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, Madrid, 1995, p. 27.

56. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico. Parte especial, cit.*, p. 335.

57. J. BOIX REIG, J. MIRA BENAVENT, en T.S. VIVES ANTÓN (Coord.), *Comentarios al Código Penal de 1995*, vol. II, Valencia, 1996, pp. 1506 y ss.

58. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos...*, cit., p. 36.

59. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *ibídem*, pp. 45 y s.; y *Derecho Penal Económico, cit.*, p. 334. Ver, con todo, respecto de la omisión, F. MORALES PRATS, en *Comentarios...*, cit., pp. 1372 y ss.

maniobra ha de ser, además, dolosa<sup>60</sup>, remitiendo al error de tipo todo supuesto de desconocimiento o conocimiento equivocado de los términos objetivos, incluso si resultan ser términos normativos integrados a través de normas reglamentarias<sup>61</sup>; en particular, en el caso omisivo, el dolo habrá de abarcar<sup>62</sup>: la existencia de la relación tributaria de la que deriva una deuda; la omisión de la declaración; la capacidad individual de realizar la declaración; el hecho de la producción de un resultado defraudatorio superior a quince millones de pesetas; la posibilidad y necesidad de evitación de ese resultado mediante la declaración; y las circunstancias fácticas que fundamentan el especial deber jurídico de informar a la Administración. La doctrina mayoritaria y, “sistemáticamente”<sup>63</sup>, la jurisprudencia han venido exigiendo, asimismo, la concurrencia, como elemento subjetivo del injusto, del ánimo específico defraudatorio o, al menos, del ánimo de lucro, implícito, a su juicio, en el verbo defraudar y que haría de este delito un “delito tendencial”<sup>64</sup>. No obstante, son más razonables las posturas que, a la vista del tenor literal del precepto, destacan lo “superfluo” e inadecuado de esta exigencia<sup>65</sup>.

Aunque el delito sea “de medios indeterminados”<sup>66</sup>, la defraudación ha de cometerse por medio de la elusión de pagos, a través de la obtención indebida de devoluciones o mediante el disfrute indebido de beneficios fiscales. Objeto de la elusión de pagos son tanto los tributos (esto es, conforme al art. 26 de la Ley General Tributaria, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales), como las cantidades retenidas (o que debían retenerse) y los ingresos a cuenta de retribuciones en especie (desde el prisma tributario, de naturaleza idéntica a las retenciones)<sup>67</sup>. En cuanto a la obtención indebida de devoluciones, su mención explícita se deriva de la imposibilidad de su incardinación entre los beneficios fiscales (reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y ciertas desgravaciones)<sup>68</sup>, cuyo disfrute indebido constituye igualmente vía de comisión del delito de defraudación tributaria.

Por lo demás, para la consumación del delito de defraudación tributaria<sup>69</sup> ha de distinguirse entre los tributos con autoliquidación, en que se consumará transcurrido el

---

60. Indica SUÁREZ GONZÁLEZ, que basta el dolo eventual; en *Comentarios...*, cit., p. 875.

61. Por todos, F. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal. Parte Especial*, Undécima ed., Valencia, 1996, pp. 897 y s.

62. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos...*, cit., pp. 54 y s.

63. J.A. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal...*, cit., p. 282.

64. L. MORILLAS CUEVA, en M. COBO DEL ROSAL (Dir.), *Curso de Derecho Penal español. Parte especial*, I, Madrid, 1996, p. 874.

65. Por todos, C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos...*, cit., pp. 56 y s.; y *Derecho Penal Económico. Parte General*, Valencia, 1998, pp. 177 y ss.

66. J.J. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal Español. Parte especial*, 3ª ed., Barcelona, 1996, p. 630.

67. C. SUÁREZ GONZÁLEZ, en *Comentarios...*, cit., p. 874.

68. Críticamente, en cuanto a la técnica seguida, J.J. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho Penal Español*, cit., p. 632.

69. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, cit., pp. 346 y ss.

plazo legal de presentación de la declaración o ingreso, y los que precisan del acto administrativo de liquidación, en los que la consumación sólo tendrá lugar una vez que, practicada la liquidación por la Administración (sobre la base de las informaciones suministradas por el contribuyente), el sujeto ingrese efectivamente la cantidad. También se consumará el delito cuando se perciban los beneficios o devoluciones o se deje de declarar o de ingresar lo que se debe. Son perfectamente posibles la participación punible (inducción, cooperación necesaria y complicidad) y la tentativa: para la consumación se exige la producción de un perjuicio<sup>70</sup> para la Hacienda Pública superior a 15 millones de ptas., siendo encauzados a través del Derecho tributario sancionador los perjuicios de cuantía inferior. El perjuicio patrimonial aparece típicamente configurado como un propio y verdadero resultado típico y no como mera condición objetiva de punibilidad<sup>71</sup> y se identifica con la cuota tributaria “efectiva”<sup>72</sup>. Según criterio jurisprudencial “dominante”<sup>73</sup>, ésta se determina conforme al art. 55 LGT. Para el cómputo de su importe (no cabe, por su tenor literal, el delito continuado<sup>74</sup>, ni sumar “impuestos autónomos y en distinto régimen fiscal”<sup>75</sup>) hay que estar a las reglas específicas del art.305, 2, el cual distingue entre los tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones:

- periódicos o de declaración periódica, en cuyo caso, “se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración”;
- los de período inferior a doce meses, para los que “el importe de lo defraudado se referirá al año natural”; y
- los demás supuestos, en los que “la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”<sup>76</sup>.

Desde el prisma concursal, se plantea frecuentemente la cuestión de la relación entre el delito de defraudación tributaria y las falsedades, ya que no pocas veces éstas acompañan o sirven de medio o de instrumento para la defraudación. Dejando al margen las falsedades cometidas por funcionarios y los supuestos concursales

70. “Disminución patrimonial” en las devoluciones indebidas, “frustraciones de expectativas de ingreso en el Patrimonio del Estado” en las defraudaciones, D. LÓPEZ GARRIDO, M. GARCÍA ARÁN, *El Código Penal de 1995 y la voluntad del legislador. Comentario al texto y al debate parlamentario*, Madrid, 1996, p. 150 y 149.

71. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos...*, cit., pp. 64 y s; también, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, cit., p. 339.

72. J. BOIX REIG, J. MIRA BENAVENT, en *Comentarios...*, cit., p. 1513. En cuanto a la inclusión o no de ciertos recargos (como los legalmente exigibles del art. 58,2 LGT), M. BAJO FERNÁNDEZ y C. SUÁREZ GONZÁLEZ, *Manual de Derecho Penal (Parte Especial) (Delitos patrimoniales y económicos)*, segunda ed., Madrid, 1993, pp. 614 y s.; C. MARTÍNEZ PÉREZ, “El delito de defraudación tributaria”, en M. COBO DEL ROSAL (Dir.), *Comentarios a la Legislación Penal*, T.VII, *Delitos contra el secreto de las comunicaciones. Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 1986, pp. 270 y s. (n.118).

73. J.A. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal...*, cit., p. 210.

74. C. SUÁREZ GONZÁLEZ, en *Comentarios...*, cit., p. 874.

75. F. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, cit., p. 896.

76. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, cit., pp. 340 y ss.

cuando la falsedad tienda a finalidad diversa de la defraudación tributaria<sup>77</sup>, la controversia se centra en los casos de falsedades mediales o instrumentales que, a juicio de un sector de la doctrina y de la jurisprudencia, han de entenderse consumidas en el propio delito de defraudación tributaria. Frente a ello, otra línea considera que las falsedades instrumentales son igualmente punibles en concurso real, lo que, para MARTINEZ-BUJAN PEREZ<sup>78</sup>, ha venido a encontrar apoyo suficiente en la reforma de 1995 (antecedente inmediato del art. 305,4 del nuevo Código Penal), a la luz del alcance atribuido a la regularización tributaria. A juicio de MUÑOZ CONDE<sup>79</sup>, conviene distinguir entre las falsedades instrumentales en documento público u oficial, que en modo alguno deberían quedar embebidas en el delito fiscal, y las que obren en documentos privados (art. 395).

Las penas previstas para el delito de defraudación tributaria son prisión de uno a cuatro años (pena grave) y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada (art. 305, 1, último inciso). Estas penas se aplican en su mitad superior si concurre (art. 305,1 II):

- a) “utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) especial trascendencia y gravedad de la defraudación, atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios”.

Al lado de las penas, el art. 305,1 III contempla igualmente la posibilidad de imposición al responsable, durante un período de tres a seis años, de “la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social”<sup>80</sup>. También es aplicable el comiso de los efectos que provengan del delito y de los instrumentos con que se haya ejecutado, así como de las ganancias, cualesquiera sean las transformaciones que hayan podido experimentar y siempre que no “pertenezcan a un tercero de buena fe no responsable del delito que los haya adquirido legalmente” (art.127).

Para terminar, el párrafo IV del art. 305 se ocupa de un controvertido supuesto de levantamiento de pena (excusa absoluta)<sup>81</sup>, derivado de la regularización tributaria (también recogida para el fraude a la Seguridad Social y para el delito de fraude de subvenciones), consistente en declarar la exención de la responsabilidad criminal de quien proceda a la regularización de su situación tributaria por las deudas contempla-

77. “Concurso real”, C. SUÁREZ GONZÁLEZ, en *Comentarios...*, cit., p. 876.

78. *Los delitos...*, cit., p. 74; y *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, cit., p. 351. Para la jurisprudencia, J.A. APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal...*, cit., pp. 392 y ss.

79. *Derecho Penal*, cit., pp. 899 y s.

80. Para MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ (*Los delitos...*, cit., p. 73) se trata de una “consecuencia accesorio”, aun cuando no esté recogida por los arts. 127 y ss. Ver también, *Derecho Penal Económico. Parte General*, cit., p. 231. Para QUERALT JIMÉNEZ es una modalidad de la pena de “inhabilitación especial”, *Derecho Penal español*, cit., p. 647.

81. Discute su caracterización como excusa absoluta en todos los supuestos, A. SERRANO GÓMEZ, *Derecho Penal. Parte Especial*, Madrid, 1997, p. 498.



das en el art. 305, I, “antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

Los efectos de la exención de responsabilidad se extienden igualmente a las derivadas de otras “irregularidades contables u otras falsedades instrumentales” cometidas con anterioridad y que digan relación exclusiva con “la deuda tributaria objeto de regularización”.

### **b) El delito de defraudación tributaria a la Hacienda de las Comunidades (art. 305, 3)**

El art. 305,3 aplica el contenido típico del art. 305,1 a la tutela de la Hacienda de las Comunidades, imponiendo “las mismas penas (...) siempre que la cuantía defraudada excediere de 50.000 ecus” (euros). Cuando la cuantía defraudada exceda de 4 mil ecus (euros) y no alcance los 50 mil, los hechos se sancionan como faltas (infracción penal leve) con multa de cinco días a dos meses (art. 627). Siendo el IVA<sup>82</sup> un “tributo”, le serán de aplicación sus previsiones, como al resto de los tributos, en la medida en que estemos ante una defraudación a la Hacienda de las Comunidades (hay que entender que “europeas”).

Dada la identidad sustancial del presupuesto, rige para el delito de defraudación tributaria a la Hacienda de las Comunidades la práctica totalidad de lo comentado en relación con el art. 305,1 (también, en coherencia con el art. 3 del Convenio de 1995, lo dispuesto en el art. 31 para los casos de realización de los hechos a través de personas jurídicas), salvo en lo referente a las cuantías. Con carácter general, el delito de defraudación tributaria exige que las cantidades defraudadas excedan de 15 millones de pesetas, casi el doble de 50.000 ecus (euros). Lo mismo sucede en el límite inferior, puesto que las defraudaciones inferiores se regulan por la legislación tributaria (administrativa) y no se tratan como una infracción penal leve a través del Código Penal<sup>83</sup>.

En cuanto a la regla de determinación de la cuantía (art. 305,2), MORILLAS CUEVA<sup>84</sup> afirma la imposibilidad de su apreciación en el art. 305,3, pues literalmente se prevé “a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado ante-

---

82. Sobre los problemas del tratamiento penal de algunas conductas fraudulentas en materia de IVA, L. RODRÍGUEZ RAMOS, “Los ‘fraudes del IVA’ y las limitaciones del Derecho Penal ‘ancilar’”, en *Hacia un Derecho Penal Económico Europeo. Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann*, Madrid, 1995, pp. 333 y ss.

83. QUERALT destaca el hecho de que se recogen las faltas entre las contrarias al patrimonio y no a los intereses generales; estas diferencias podrían dar lugar, a su juicio, bien a una cuestión de constitucionalidad con base en la infracción del principio de igualdad o al planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJCE. *Derecho Penal español*, cit., p. 654.

84. En *Curso...*, cit., p. 884.

rior” y ésta no se integra en el delito de defraudación tributaria contra la Hacienda de las Comunidades, que mantiene criterios propios en lo relativo al importe mínimo de lo defraudado. No obstante, sería deseable una interpretación correctora que sometiera a los mismos criterios al delito del art. 305,3 de cara a la determinación de las cuantías mínimas de la defraudación tributaria.

También existen diferencias en el campo de las sanciones.

De un lado, ninguna alusión hace el art. 305,3 a la consecuencia accesoria prevista por el art. 305, 1 III, limitándose a sancionar con “las mismas penas”. No todos los que niegan el carácter de pena a la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, defienden su no aplicación al delito de defraudación tributaria a la Hacienda de las Comunidades<sup>85</sup>, algo que, para MUÑOZ CONDE<sup>86</sup>, no dejaría de ser sino una “consecuencia lógica” del hecho de que “sólo el órgano concedente (...) está legitimado para acordar su imposición”. En cualquier caso, el alcance de la sanción se extiende sólo a las subvenciones nacionales y no a las comunitarias<sup>87</sup>.

Tampoco se ve afectado este delito por lo dispuesto en el art. 305,4 sobre la regularización tributaria y sus efectos eximentes de la responsabilidad penal<sup>88</sup>. Sin embargo, son muchas las modalidades de transacción, etc. existentes en el Derecho Penal Comparado, de aquí lo insatisfactorio de esta solución, desde el prisma del principio de igualdad<sup>89</sup>, pronunciándose QUERALT JIMENEZ<sup>90</sup> en favor de su apreciación a pesar de no hallarse “expresamente prevista”.

### c) El delito del art. 306

La protección de la Hacienda Comunitaria no sólo se lleva a cabo a través del art. 305,3, sino que también es objeto, además del art. 309 (subvenciones indebidas), del nuevo art. 306. Éste, a juicio de la mayoría de la doctrina, trata de hacer efectivo el mandato del art. 1, b) del Convenio de 1995, que, en materia de ingresos comunitarios, exige sancionar penalmente:

- la utilización o presentación de declaraciones o documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del

---

85. Así, a favor de su aplicación, C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, cit., p. 359; C. SUÁREZ GONZÁLEZ, en *Comentarios...*, cit., p. 307; M.ZURITA, “Los delitos contra las haciendas públicas y la Seguridad Social”, en *El Nuevo Código Penal y su aplicación a empresas y profesionales. Manual teórico práctico III*, 4, Madrid 1996, p. 411.

86. *Derecho Penal*, cit., pp. 907 y s.

87. C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, cit., p. 359; A. NIETO MARTÍN, *Fraudes comunitarios*, cit., p. 392.

88. J.A. APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Valladolid, 1997, p. 82; A. NIETO MARTÍN, *Fraudes Comunitarios*, cit., p. 392.

89. F. MORALES PRATS, “Los modelos de unificación del Derecho Penal en la Unión Europea: Reflexiones a propósito del Corpus Iuris”, *Revista Penal*, 3, 1999, p. 31.

90. *Derecho Penal español*, cit., p. 655.

presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta;

- el incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información que tenga el mismo efecto;
- el desvío de alguna ventaja legalmente obtenida, que tenga el mismo efecto.

Para ello se recogen dos modalidades típicas de defraudación a los presupuestos generales de la Comunidad u otros administrados por ésta:

- la primera, consistente en la elusión del pago de cantidades a ingresar;
- a su lado, el delito de malversación de fondos derivado de dar a éstos una aplicación distinta a la que estuvieran destinados.

Ambas conductas se cometerán por quienes estén obligados a ingresar las cantidades o hayan recibido los fondos (siendo igualmente aplicable el art. 31 del Código Penal para los casos de actuación en representación de otro o por medio de personas jurídicas) y han de ser defraudatorias de “los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas”. Destaca en este punto MORALES PRATS<sup>91</sup> que, en contraste con lo dispuesto por el art. 1 b) del Convenio, el legislador español ha olvidado referirse a los presupuestos administrados “por su cuenta”; sin embargo, su importancia es muy grande: ése es el carácter de las partidas administradas por los Estados miembros por cuenta de las Comunidades Europeas. Tampoco se contempla en el art. 306 el desvío de derechos o ventajas legalmente obtenidos.

Los hechos punibles pueden cometerse por acción u omisión, son susceptibles de formas imperfectas de ejecución punibles (y de participación por inducción, cooperación necesaria y complicidad) conforme a las reglas generales y han de suponer una defraudación en cuantía superior a cincuenta mil ecus (euros), siendo castigados con pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada. Cuando el perjuicio supera los cuatro mil ecus (euros) y no llega a cincuenta mil, se consideran falta y son castigados (art. 628) con pena de multa de cinco días a dos meses. El art. 306 no recoge regla alguna relativa al cómputo de las cantidades defraudadas: tampoco se incluyen referencias sobre la consecuencia accesoria del art. 305, 1 III, que por no tener carácter de pena no se impone, como hemos visto, en los supuestos del art. 305,3.

La doctrina destaca la colisión existente entre lo dispuesto por el delito de defraudación tributaria a la Hacienda de las Comunidades (art. 305,3) y el primero de los supuestos comprendidos en el art. 306, que sustancialmente se refieren a la misma conducta delictiva<sup>92</sup>: la elusión del pago de cantidades a ingresar es también contenido del delito tipificado por el art. 305,1. No obstante, se observa alguna diferencia: el art. 305,3 se refiere a “tributos”, mientras que el art.306 no alude a la fuente de la obligación del pago y se limita a tipificar la elusión del “pago de las cantidades que se

---

91. En *Comentarios...*, cit., p. 1410.

92. Indica QUERALT JIMÉNEZ que “el legislador español, llevado de un furor europeísta fuera de lo común, ha repetido en dos preceptos la misma punición”. *Derecho Penal español*, cit., p. 653.

deban ingresar”<sup>93</sup>; además, en éste, la defraudación ha de atacar a los “presupuestos generales de las Comunidades<sup>94</sup> u otros administrados por éstas”<sup>95</sup>, mientras que el delito de defraudación tributaria se dirige contra la “Hacienda de las Comunidades”. Todo ello parece otorgar al precepto que nos ocupa un marco más amplio de aplicación que el del art. 305,3<sup>96</sup>.

La cuestión no deja de ser controvertida: la acción de elusión de los pagos afecta más a la gestión de la Hacienda Comunitaria que al presupuesto mismo, de modo que el art. 305,3 sería más adecuado para abarcar estos comportamientos<sup>97</sup>, y no hay que olvidar que son muchas las dificultades que suscita la construcción de una figura delictiva sobre el hecho de la “defraudación directa a los propios presupuestos, no a su formación o ejecución”<sup>98</sup>; de aquí que el posible conflicto de normas entre el art. 306 y el art. 305,3 en muchos de los casos no resultará sencillo de resolver, pues, contra lo señalado por algún autor –que considera preferente al art. 305,3<sup>99</sup>–, dada la identidad de las penas previstas, faltarán elementos hasta para aplicar la regla de “alternatividad” (art.8, 4).

Los obstáculos difícilmente superables que se alzan contra la coordinación entre lo dispuesto por el art. 306 y el contenido del art. 305,3 han llevado a NIETO MARTÍN<sup>100</sup> a proponer la reconducción del ámbito de aplicación del art. 306 a la protección de los recursos comunitarios en materia de gastos, caracterizándolo como un supuesto adicional de fraude de subvenciones, que vendría a complementar lo dispuesto por el art. 309 del Código Penal. Punto central de esta posición es el entendimiento del término “cantidades”. A su juicio, y puesto que los tributos comunitarios (aranceles, gravámenes y exacciones, porcentaje del IVA y otros tributos) se encuentran ya protegidos por el art. 305, 3 y por la legislación de contrabando, el término sólo puede referirse a “otros ingresos comunitarios, diferentes de los tributos, que hayan de ser abonados por los particulares” en el marco de las relaciones propias de la Hacienda pública o presupuestarias, objeto de tutela por el Título XIV (Libro II) del Código Penal. Siendo esto así, el único caso “imaginable” de elusión fraudulenta de

---

93. F. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, cit.*, p. 907. Para SUÁREZ GONZÁLEZ, “las representadas por el Arancel aduanero común y por los montantes compensatorios –prelevements-”; en *Comentarios...*, *cit.*, p. 881.

94. MORILLAS CUEVA (en *Curso...*, *cit.*, p. 885) recuerda que “presupuesto comunitario” es el aprobado, a propuesta de la Comisión, por el Consejo europeo y por el Parlamento europeo; su gestión corresponde a la Comisión y en él se integran los recursos propios tradicionales (derechos derivados del arancel aduanero común, impuestos sobre productos agrarios), los procedentes del 1,4% del IVA y el porcentaje del PNB con el que contribuye cada Estado a la Comunidad.

95. Los “fondos presupuestarios” de la CECA, el Banco Europeo de Inversiones y el Fondo Europeo de Desarrollo. C. SUÁREZ GONZÁLEZ, en *Comentarios...*, *cit.*, p. 881.

96. C. SUÁREZ GONZÁLEZ, *ibidem*, p. 881.

97. L. MORILLAS CUEVA, en *Curso...*, *cit.*, p. 885.

98. L. MORILLAS CUEVA, *ibidem*, p. 885.

99. C. SUÁREZ GONZÁLEZ, en *Comentarios...*, *cit.*, p. 882, por considerar aplicable a este supuesto la sanción “accesoria” del art. 305,1 III.

100. *Fraudes Comunitarios, cit.*, p. 382 y ss. Ver también, C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico. Parte Especial, cit.*, pp. 437 y s.

pagos sería la ocultación, falseamiento o no comunicación por el beneficiario a la Administración de informaciones o datos que habrían de obligarle a la devolución de cantidades obtenidas inicialmente de manera legítima, supuesto que, para este autor, ha de quedar limitado en el art. 306, por razones sistemáticas, a las subvenciones y demás ayudas, completándose de este modo lo dispuesto por el art. 309 en relación con el “momento de la concesión” a través de una disposición específica relativa a comportamientos producidos “con posterioridad a la concesión de la subvención”.

La propuesta es atractiva y de gran interés tanto porque contribuye a dar un sentido unitario al precepto, como por resolver las difíciles relaciones entre éste y el art. 305,3. Ahora bien, para que pueda ser plenamente aceptable se requieren, a mi juicio, dos condiciones: que los “presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas” puedan considerarse abarcados por la expresión “Hacienda de las Comunidades”, lo que no suscitaría problemas, y que todos los llamados “recursos propios” quepan en la noción de “tributos”. De otro modo, quedarían al margen de la tutela penal los gravámenes, montantes y exacciones internos, no susceptibles de protección a través de la legislación de contrabando. Es ésta, con todo, una cuestión que en ocasiones ha dado lugar a controversias<sup>101</sup>, aun cuando, desde el prisma comunitario y a la luz del entendimiento amplio de la noción de “tributo” que se desprende del contenido del art. 2 de la Decisión del Consejo de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades europeas, no debería plantear duda alguna.

#### **D) Código Penal/Ley de Contrabando**

La presencia de una plural tipificación de los hechos delictivos contra los ingresos de la Unión suscita evidentemente la cuestión del tratamiento de los supuestos de conflicto, por la posible concurrencia de comportamientos que, suponiendo infracción de la legislación de contrabando, lleguen igualmente a integrar el tipo delictivo del art. 305,3.

Dada la fundamental identidad de los bienes jurídicos protegidos por la legislación de contrabando y los delitos contra la Hacienda pública, resultará, en general, excluida la posibilidad del concurso ideal de delitos, sólo admisible (*ne bis in idem*) cuando la combinación de tipos de lo injusto se precisa para lograr la completa protección de los bienes jurídicos efectivamente atacados por el comportamiento delictivo.

Establecido lo anterior, a nadie se le oculta que el efecto final de la mayor parte de las infracciones de contrabando consiste en la elusión de pagos a la Hacienda, de aquí que, dejando al margen lo dispuesto por el controvertido art. 306, y siempre que las cantidades impagadas por aranceles, gravámenes y exacciones... sean consideradas ingresos tributarios –lo que no parece ya discutible–, el conflicto entre el delito de defraudación a las Haciendas de las Comunidades (art. 305,3) y la regulación de contrabando no puede quedar excluido. El tratamiento penal de ambos supuestos es, sin

---

101. Así, p.e., sobre las controversias acerca de la naturaleza jurídica tributaria (hoy prácticamente indiscutida) de los derechos arancelarios, F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, en J.J. FERREIRO LAPATZA y OTROS, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial, Sistema tributario: los tributos en particular*, 9ª ed., Madrid, 1993, pp. 586 y ss.; ver también pp. 616 y ss. sobre las exacciones reguladoras agrícolas.

embargo, bien distinto. Mientras que el art. 305,3 se fija en la cantidad defraudada e impone pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo, cuando excede de 50 mil ecus –euros– (multa de cinco días a dos meses, si la cuantía es superior a 4 mil ecus (euros) e inferior a 50 mil), las figuras delictivas de contrabando atienden al valor de los bienes (que ha de ser superior a 3 millones de pesetas) y se sancionan con pena de prisión menor (seis meses a tres años)<sup>102</sup> y multa del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos (art. 3 Ley 1995).

Evidentemente, lo habitual será tratar como delitos de contrabando las infracciones en materia arancelaria y de gravámenes que tienen que ver con el tráfico extracomunitario. El hecho de que los comportamientos sean también incardinables en la Ley de Contrabando no debería impedir la aplicación del art. 305,3 en los casos en que las conductas realizadas puedan llegar a ser constitutivas de defraudación (en el sentido expresado), por acción u omisión, a la Hacienda de las Comunidades. Esta calificación –de concurrir todos sus términos típicos– será sin duda preferente a la del delito de contrabando, tanto por razones de especialidad como por la mayor gravedad de la pena impuesta. Las dificultades principales se suscitarán cuando, existiendo propia y verdadera defraudación, por razón de la cuantía de la misma la calificación como contrabando suponga la imposición de una pena muy superior a la que correspondería por la falta del art.627. Entonces, y si bien técnicamente la solución no deja de ser insatisfactoria, habrá que preferir la sanción por contrabando<sup>103</sup>.

### III. VALORACIÓN FINAL

**1.** Si contrastamos la regulación del Código Penal y de la Ley de Contrabando con el contenido del Convenio de 1995 –instrumento del “tercer pilar”<sup>104</sup>–, cabe afirmar que, en materia de ingresos de la Comunidad, la legislación penal española actual tiende a adecuarse a las exigencias de aquél, aun cuando no deje de presentar algunas insuficiencias, incertidumbres y contrastes<sup>105</sup>.

Dejando a un lado el hecho de la inobservancia del principio de asimilación en materia de cuantías y regularización, ya se ha visto más arriba cómo la legislación penal no llega a cubrir la totalidad de los supuestos delictivos previstos por el art. 1,1 b) en materia de ingresos, al olvidarse (en particular, en el art. 306) de la tutela de las cantidades administradas a cuenta de las Comunidades y de los casos de aplicación desviada de ventajas o derechos legalmente obtenidos que tengan por efecto la disminución ilegal de recursos comunitarios, sólo parcialmente reconducibles a las infracciones al régimen de tránsito del art. 2, 1 c) de la Ley de Contrabando o al disfrute indebido de beneficios fiscales del art. 305, 3.

102. Disposición transitoria undécima 1, d) del nuevo Código Penal.

103. En el mismo sentido, respecto del concurso contrabando-tráfico de drogas, F. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal*, cit., p. 920.

104. Por todos, H. LABAYLE, “La coopération européenne en matière de justice et d'affaires intérieures et la Conférence intergouvernementale”, *RTD eur.* 33 (1), 1997, pp. 1 y ss.; igualmente, del mismo autor, “L'application du titre VI du traité sur l'Union européenne à la matière pénale”, *Revue de Science Criminelle et de Droit Pénal Comparé*, 1995, 1.

105. Ver también, ampliamente, A. NIETO MARTÍN, *Fraudes Comunitarios*, cit., pp. 392 y ss.

Tampoco existe una disposición específica tendente a cubrir todos los supuestos de responsabilidad penal de los empresarios. Su necesidad resulta cuanto menos discutible, pues las reglas existentes en materia de actuaciones en nombre de otro y, más en particular, sobre responsabilidad penal de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas, así como sobre inducción, autoría mediata y comisión por omisión podrían considerarse suficientes. Otra cosa sería la introducción de “un delito autónomo del deber de vigilancia en la empresa”<sup>106</sup>.

Por lo que respecta a las penas<sup>107</sup>, llama poderosamente la atención la distancia entre las infracciones penales graves y las faltas, castigadas con sanciones que quedarán muy por debajo de las sanciones administrativas potencialmente aplicables.

En cuanto a las reglas de competencia y extradición, es de esperar que la ratificación del Convenio de extradición (de 27 de septiembre de 1996) por los diversos Estados miembros y la aplicación del Convenio de 10 de marzo de 1995 relativo al procedimiento simplificado de extradición y del Protocolo adicional de 1996<sup>108</sup> permitirán superar no pocos de los problemas que se suscitan en la actualidad, aun cuando sería preferible revisar los criterios de aplicación espacial de estos delitos, particularmente para abarcar plenamente la participación de nacionales en delitos cometidos, en todo o parte, fuera del territorio.

**2.** Con posterioridad al Convenio de 1996 ha sido presentado el *Corpus Juris*<sup>109</sup>, una nueva propuesta de unificación (“de tercera generación”)<sup>110</sup> del Derecho Penal en la Unión Europea, que se añade a las vías ya conocidas, la primaria y primitiva (indirecta), derivada del sometimiento a las Directivas comunitarias y la más directa del Convenio Internacional de 1995<sup>111</sup>. Este conjunto de disposiciones penales para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea, elaborado por un equipo de eminentes juristas<sup>112</sup>, busca la creación de un “espacio judicial europeo

---

106. Necesario, a juicio de NIETO MARTÍN, *ibidem*, p. 373.

107. Indica NIETO MARTÍN que el sistema de determinación de las penas en la Ley de contrabando, que se apoya en el valor de los géneros o efectos y no en la cuantía del fraude, infringe lo dispuesto por el Convenio (*ibidem*, p. 393). No obstante, éste sólo exige la aplicación de sanciones penales efectivas, proporcionales y disuasorias, debiendo entenderse, a mi juicio, el carácter proporcionado de la sanción no tanto en relación con la cuantía de lo defraudado, sino comparativamente con la prevista para infracciones similares.

108. DOCE, L 268, 19 octubre 1996.

109. “*Corpus Juris*” portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l’Union européenne, Paris, 1997 (edición bilingüe, francés-inglés). Para el texto en español, hay al menos dos traducciones, la de N. García Rivas, *Revista Penal*, 3, enero, 1999, pp. 87 y ss. y la de C. ESPÓSITO, supervisada por E. BACIGALUPO, en *Hacia un espacio judicial europeo. “Corpus Juris” de disposiciones penales para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea*, Madrid, 1998

110. F. MORALES PRATS, “Los modelos...”, *cit.*, p. 31.

111. F. MORALES PRATS, “Los modelos...”, *cit.*, pp. 29 ss. También, J. PRADEL, “Vías para la creación de un espacio judicial europeo único”, *Revista Penal*, 3, 1999, pp. 43 ss; J. TERRADILLOS BASOCO, “Política y Derecho Penal en Europa”, *Revista Penal*, 3, 1999, pp. 61 ss.

112. 46 Dirigido por M. DELMAS MARTY y compuesto por E. BACIGALUPO, G. GRASSO, K. TIEDEMANN, N. JAREBORG, D. SPINELLIS, Ch. VAN DEN WYNGAERT y J.R. SPENCER..

en la esfera penal”<sup>113</sup>, sustantiva y procesal. Su artículo 1º se ocupa del fraude al presupuesto comunitario, tanto en materia de ingresos como gastos. Éste constituye delito si, con dolo o imprudencia grave,

- a) Se presentan a la autoridad competente declaraciones incompletas, falsas o basadas en documentos igualmente falsos, relativos a hechos relevantes para la concesión de una ayuda o de una subvención, o para la liquidación de una deuda tributaria, susceptibles de ocasionar perjuicio al presupuesto comunitario.
- b) Se omite informar sobre dichos datos a la autoridad competente infringiendo un deber de informar.
- c) Se distraen o usan indebidamente fondos comunitarios sujetos a una subvención o a una ayuda obtenida de manera regular.

Se declara, no obstante, “exento de pena” a quien, con anterioridad al descubrimiento del hecho por la autoridad “corrija o complete las declaraciones o renuncie a la solicitud formulada sobre la base de documentos falsos, o cuando informare a las autoridades, antes de su descubrimiento de los hechos que omitió señalar”.

La lectura del art. 1º pone rápidamente de manifiesto las distancias entre el texto propuesto y la regulación española actual, manifestadas principalmente en:

- el tratamiento unitario del fraude en materia de ingresos y gastos;
- la configuración de la infracción por el *Corpus Juris* como un tipo de peligro, cuando en el Código Penal el delito de defraudación tributaria es un delito de lesión;
- la exigencia, excepcional en todo el *Corpus Juris* (art.10), de la sanción de la imprudencia y de la negligencia grave, que se califica como “próxima al dolo eventual” y se considera en cierto modo similar al *recklessnes* del derecho británico o a la *culpa gravis* del derecho civil<sup>114</sup>, teniendo repercusiones en cuanto al error (art.11)<sup>115</sup>; y, hasta,
- la previsión explícita de la no punibilidad de los supuestos de regularización y arrepentimiento.

Las diferencias se reproducen en cuanto a las penas (art. 9):

- la privación de libertad (en principio, alternativa a la multa, salvo que concurra alguna circunstancia agravante) puede llegar hasta cinco años (de concurrir una agravante, hasta siete)

---

113. F. MORALES PRATS, “Los modelos...”, *cit.*, p. 31.

114. *Ibidem*, p. 65.

115. Críticamente, por entender, que se precisa una “estrategia más compleja” para reconducir al respeto del principio de culpabilidad a aquellos países que todavía admiten la responsabilidad objetiva en Derecho Penal. L. ARROYO ZAPATERO, “El principio de culpabilidad y sus plasmaciones. Reflexiones y propuestas para la construcción de una normativa”, *Revista Penal*, 3, 1999, p. 10.



- la multa se eleva a un millón de ecus –euros– (hasta el quintuplo del montante de la infracción), y
- se incluyen como penas el comiso de los instrumentos y productos y ganancias (en Derecho español ya no es pena, sino consecuencia accesoria: art. 127), la publicación de la sentencia y la inhabilitación para obtener subvenciones futuras hasta por cinco años.

Por lo demás, y en su “Parte general”, el *Corpus Juris* se ocupa de definir tanto la responsabilidad penal del responsable de la empresa, como la responsabilidad penal de entidades colectivas.

Declara el art. 13 la responsabilidad penal del empresario o de cualquier “otra persona con poder de decisión o de control en el seno de la empresa”, si, a sabiendas (“conscientemente”, “con conocimiento de causa”), ordenan o permiten la comisión delictiva u omiten la práctica de los debidos controles, admitiéndose sólo la delegación de poderes, como vía de exención de la responsabilidad penal, si se realiza de forma “parcial, precisa y especial” en el marco de la organización adecuada de la empresa y sobre personas realmente “en condiciones de cumplir las funciones asignadas”. La delegación no exime de la “responsabilidad general de control, vigilancia y selección del personal”, ni puede llegar a abarcar los ámbitos propios del empresario, entre los que se cuenta, explícitamente, la organización general del trabajo en el seno de la empresa.

En cuanto a la responsabilidad penal de los verdaderos “protagonistas del ordenamiento económico comunitario”<sup>116</sup> –las personas jurídicas y demás entidades con calidad de sujeto de derecho y titulares de un patrimonio autónomo (art. 14)–, “no excluye la de las personas físicas, a título de autores, inductores o cómplices de los hechos imputados” – y se establece por las infracciones realizadas a su cuenta “por un órgano, representante o cualquier persona que actúe en nombre de la entidad o que tenga poder de decisión, de hecho o de derecho”. Las penas aplicables (art.9, 1 b) son la intervención judicial hasta por cinco años (siete, si concurre una agravante, debiendo entonces imponerse de modo obligatorio) y/o la multa de un millón de ecus –euros– (susceptible de aumentarse hasta el quintuplo del beneficio obtenido a través del delito).

Los arts. 15 y ss. regulan la graduación de las penas, las circunstancias agravantes y el concurso de infracciones.

Son criterios de graduación de penas la gravedad del hecho, la culpabilidad del autor y el grado de participación, debiendo tomarse “especialmente” en cuenta: la vida anterior del reo, su eventual reincidencia, su personalidad, sus móviles, su situación económica y social y, en particular, “su esfuerzo por reparar el daño” (art. 15).

Se contemplan como agravantes, junto a la realización del resultado fraudulento, el que la cuantía de lo perseguido fraudulentamente supere los 200.000 ecus (euros), así como la realización de los hechos en el marco de una asociación ilícita (art. 16).

Por último –y haciendo abstracción de las cuestiones procesales, contenido de los arts.18 y ss.–, el art. 17 establece para el concurso real la solución de imponer “una pena única, determinada a partir de la que correspondería por el delito más grave, ele-

---

116. F. SGUBBI, “Derecho Penal Comunitario”, *Cuadernos de Política Criminal*, 58, 1996, p. 98.

vada hasta el triplo” y sin que pueda exceder de la suma de las sanciones correspondientes separadamente a cada infracción; declara la preferencia de la regulación comunitaria cuando los hechos sean susceptibles de calificación como infracción penal a través de ésta y de la regulación nacional; y ordena que, “en los demás casos de concurso, la autoridad competente habrá de tener en cuenta, para la determinación de la sanción, las que hubieren sido impuestas ya por el mismo hecho”.

**3.** El futuro del *Corpus Juris* no es sencillo de predecir en un momento en que, de manera “provisional”, si se quiere, “se ha producido la despedida de un Código penal europeo”<sup>117</sup>: a pesar de las reformas de los tratados constitutivos, la materia penal sigue atribuida en exclusiva a los Estados sin que se admita la intervención de la Unión y, en consecuencia, la aprobación de un Código Penal queda absolutamente al margen de las competencias del Parlamento Europeo<sup>118</sup>. Más parece, en consecuencia, como indica GRASSO<sup>119</sup>, una contribución destinada a enriquecer el debate cada vez más intenso de las relaciones entre el Derecho Comunitario y el Derecho Penal, que un documento susceptible de convertirse próximamente en texto normativo en el seno de la Unión Europea.

Desde un prisma técnico, el *Corpus Juris* se presenta como resultado de un importante esfuerzo de integración y conciliación de tradiciones jurídicas no coincidentes en el marco del respeto a los principios de legalidad, culpabilidad y proporcionalidad<sup>120</sup>. En parte debido a lo anterior, las soluciones propuestas suscitan en no pocos casos múltiples dificultades desde la doctrina. Esto sucede con la conversión de la producción efectiva del resultado en una circunstancia agravante (art. 16), con la disposición relativa a la regularización voluntaria (art.1,2) o la cláusula de subsidiaridad (art. 35,1), imprescindible dadas las propias lagunas del *Corpus Juris* en cuestiones tan decisivas como las causas de justificación o de extinción del delito<sup>121</sup>. Cuestionada por su inadecuación técnica y por la falta de precisión, la cláusula de subsidiaridad se considera inoportuna por la vía que abre a la diferente aplicación de las disposiciones del *Corpus Juris* en los distintos Estados, y ello a pesar de la labor unificadora atribuida al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. También desde el prisma de la legalidad parece altamente cuestionable la regulación de algunas figuras delictivas, donde se asimilan el delito consumado y conductas de peligro que, en realidad, vienen a ser supuestos de tentativa. Excesivamente amplia es igualmente la tipificación de figura de asociación ilícita (art. 8), la cual, en combinación con algunas de las infrac-

---

117. K. TIEDEMANN, “La armonización del Derecho Penal en los Estados miembros de la Unión Europea”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1996, p. 389.

118. Y, como hace tiempo destacó FERRÉ OLIVÉ, éstas son las vías “adecuadas” para la intervención europea dirigida a tutelar los bienes e intereses dignos de protección penal a nivel comunitario. “Derecho Penal y competencias de las Comunidades Europeas”, *Cuadernos de Política Criminal*, 48, 1992, p. 829.

119. “Il ‘Corpus Juris’ e le prospettive di formazione di un Diritto Penale dell’Unione Europea”, en *Verso uno Spazio Giudiziario Europeo*, Milano, 1997, p. 1.

120. M. DELMAS-MARTY, “Verso un Diritto penale comune europeo”, *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 2, 1997, p. 550; K. TIEDEMANN, “Exigencias fundamentales de la Parte General y propuesta legislativa para un Derecho Penal europeo”, *Revista Penal*, 3, 1999, p. 77.

121. G. GRASSO, “Il ‘Corpus Juris’...”, *cit.*, p. 26.

ciones definidas por los arts. 1 a 7 (v.gr. el delito de defraudación al presupuesto comunitario), no sólo acaba castigando la “tentativa de la tentativa”, sino que llega a admitir para la misma la imprudencia punible<sup>122</sup>, extendiendo la intervención penal mucho más allá de lo que el principio de *ultima ratio* e intervención mínima aconsejan.

Por lo que respecta a las normas procesales, dirigidas más que a reforzar el espacio judicial común, a la creación de “un espacio judicial único basado en el principio de territorialidad europea”<sup>123</sup>, se observa una inconveniente marginación del Juez en la fase instructora, que se deja en manos del Ministerio Público europeo, investido de amplios poderes y facultades hasta para el seguimiento de la ejecución de las penas, y no pocas insuficiencias en la determinación del juez aplicable y, en general, para las garantías de la defensa<sup>124</sup>.

Por último, aunque no en importancia, llama negativamente la atención el “planteamiento institucionalmente endogámico”<sup>125</sup> del *Corpus Juris* –plenamente incardinado en esa “inercia económica”<sup>126</sup> que lamentablemente caracteriza demasiadas veces a la Unión Europea– y dirigido sólo a la tutela de los intereses financieros comunitarios. Se olvidan así otros ámbitos y bienes jurídicos igualmente precisados de una protección unitaria y coordinada a nivel europeo, a la vista de la importancia de las agresiones a bienes fundamentales para la convivencia, por parte de una criminalidad organizada cada vez más poderosa económica y tecnológicamente, a la que ya no ponen freno las fronteras lingüísticas, políticas o culturales y ante la que hace tiempo ha quedado probada la insuficiencia del Derecho penal interno y de los mecanismos tradicionales de cooperación interestatal, máxime en un espacio económico como el europeo, caracterizado por la libertad en los intercambios. Si la sustitución de los Códigos penales nacionales por un Código penal único parece de todo punto inconveniente<sup>127</sup>, la urgente articulación de una intervención unitaria europea en torno a aquel conjunto (limitado) de figuras delictivas agresoras de los bienes comunitarios y de cuantos constituyen el “patrimonio fundamental de los ciudadanos europeos”<sup>128</sup> se consolida cada vez más como idea compartida.

Con independencia de todo lo anterior, conviene insistir en la importancia del *Corpus Juris* de cara a ese nuevo Derecho Penal europeo, todavía “marginal” y cuya construcción se enfrenta a tantos obstáculos (y no sólo, ni principalmente, a la soberanía estatal)<sup>129</sup>.

---

122. F. MORALES PRATS, “Los modelos...”, *cit.*, pp. 34 s.

123. J. TERRADILLOS BASOCO, “Política...”, *cit.*, p. 71.

124. G. GRASSO, “Il ‘Corpus Juris’...”, *cit.*, p. 27; F. MORALES PRATS, “Los modelos...”, *cit.*, p. 33.

125. F. MORALES PRATS, “Los modelos...”, *cit.*, p. 33.

126. G. QUINTERO OLIVARES, “La unificación de la Justicia Penal en Europa”, *Revista Penal*, 3, 1999, p. 54.

127. Sobre un Código Penal tipo para Europa, que sirviera de modelo para los legisladores internos en cuanto al contenido de la Parte General, contribuyendo de este modo a la “cultura penal común”, y que recogiera igualmente los “delitos europeos”, G. QUINTERO OLIVARES, “La unificación...”, *cit.*, p. 60.

128. G. QUINTERO OLIVARES, “La unificación...”, *cit.*, p. 57.

129. F. SGUBBI, “Derecho Penal Comunitario”, *cit.*, p. 95; para las “probables causas reales” del retraso en su desarrollo, *ibídem*, pp. 96 ss.

Importancia como precedente: en el primer ámbito en que la Comunidad se encuentra verdaderamente preocupada por la protección de sus intereses al máximo nivel, enseguida se afirma la necesidad de una política europea y judicial<sup>130</sup> e ineludiblemente el recurso al Derecho Penal, pero el Derecho Penal nacional resulta insuficiente. La Comunidad no puede abandonar en manos de los Estados el conjunto del proceso si se quiere garantizar, por lo menos, cierta eficacia y un mínimo tratamiento homogéneo<sup>131</sup>; tampoco el mecanismo puramente convencional permite asegurar plenamente la consecución de los objetivos pretendidos. En este sentido, el *Corpus Juris* enseña que es precisa la intervención comunitaria, al menos en cuanto a la fijación clara de los presupuestos de la intervención penal<sup>132</sup>, la determinación de las figuras delictivas, el marco de sanciones aplicables, las normas elementales de procedimiento penal y de cooperación interestatal y, en particular, para la creación de un Ministerio Fiscal europeo, una instancia europea de persecución de las infracciones con alcance comunitario.

Importancia también como ejemplo de colaboración de juristas procedentes de las diversas tradiciones jurídicas existentes entre los integrantes de la Unión; a pesar de las evidentes distancias, incluso entre los “más cercanos”<sup>133</sup>, en numerosos aspectos técnico-jurídicos y político-criminales<sup>134</sup>, el resultado obtenido demuestra la posibilidad real de una cierta integración en torno a un núcleo fundamental de principios y de técnicas que forman ya parte del acervo cultural europeo en su conjunto.

---

130. J. VERVAELE, “La Comunidad Económica Europea...”, *cit.*, pp. 131 ss.

131. G. GRASSO, “Il ‘Corpus Juris’...”, *cit.*, p. 20.

132. Sobre la necesidad de una parte general del Derecho Penal europeo, F. PALAZZO, “La legalidad penal en la Europa de Amsterdam”, *Revista Penal*, 3, 1999, pp. 36 s. También, al respecto, G. DANNECKER, “La configuración de las causas de justificación y exculpación en el Derecho Penal comunitario”, *Revista Penal*, 3, 1999, pp. 11 ss; K. TIEDEMANN, “Exigencias fundamentales...”, *cit.*, pp. 76 ss. Ver también, en relación con el Derecho Penal económico europeo, las contribuciones al libro, *Hacia un Derecho Penal Económico Europeo. Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann*, Madrid, 1995, en particular, pp. 543 ss; también K. TIEDEMANN, *Lecciones...*, *cit.*, pp. 55 ss.

133. G. QUINTERO OLIVARES, “La unificación...”, *cit.*, p. 56.

134. A. PALIARO, “Límites a la unificación del derecho penal europeo”, *Hacia un Derecho Penal Económico Europeo*, *cit.*, pp. 690 ss.