

# **Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma**

## **Capítulo XV**

### **Necesidad de aproximar la respuesta punitiva frente al fraude en los sectores armonizados de la fiscalidad**

**Gabriel Casado Ollero<sup>1</sup>**

#### **1. La configuración constitucional (interna) del deber de contribuir**

##### **1.1. Deber de contribuir y poder de imposición**

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos lleva camino de convertirse en el último y único de los concretos deberes constitucionales realmente subsistentes. Se trata de un deber impuesto a "todos", y que tiene como destinatario inmediato al Legislador, a quien la Constitución reserva (artículos 31.3 y 133.1 y 2) su concreta configuración "mediante un sistema tributario justo". De ahí que el deber de contribuir sea un deber constitucional de configuración legal.

El derecho (y el poder) de establecer y exigir tributos no puede concebirse en el actual Estado de Derecho desvinculado del deber de contribuir, del que constituye no la causa sino la consecuencia. Dicho en otros términos, el deber de contribuir es condición de posibilidad y presupuesto legitimador del poder del Estado de "establecer y exigir tributos". Sin aquél, éste perdería sentido, legitimidad y razón de ser.

Siendo el deber de contribuir (*prius*) y el poder de gravar (*posterius*) los dos grandes referentes dogmáticos que acotan y definen el fenómeno tributario, resulta que el proceso de integración supranacional que conduce a la actual Unión Europea únicamente se ocupó de limitar, de una u otra forma, el

---

<sup>1</sup> Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid.

poder de gravar de los Estados miembros, pero sin prestar atención ni mención alguna al deber de contribuir, cuyo fundamento y legitimación continúa siendo exclusivamente constitucional e interno.

De aquí que, frente a la dificultad de los Estados para ejercer en clave exclusivamente interna (nacional) el poder de establecer tributos, principalmente (aunque no sólo) en los sectores de la imposición afectados directa o indirectamente por el proceso de armonización fiscal, ni siquiera en los ámbitos más armonizados de la tributación, resulta fácil encontrar algún rastro de alguna incipiente "configuración supranacional" (comunitaria, europea) del deber de contribuir. La articulación de este último continúa efectuándose por los legisladores nacionales con base en una generosa, y a veces excesiva, libertad de configuración intra-constitucional.

Dicho de otro modo, el proceso de integración europea tuvo como referente no a las personas sino a los Estados, y por ello no incidió hasta ahora en la relación Estado-persona que surge del derecho de gravar (Estado) y del deber de contribuir ("todos") y que se concreta en una deuda tributaria y en una relación de igual nombre y naturaleza, pero cuya significación no es la de una mera relación obligacional, en la medida en que constituye una pieza esencial del estatuto jurídico-político de la persona (ciudadano-contribuyente), dotada de derechos (es decir, de necesidades) fundamentales que tienen como contrapartida el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, por ello, la sujeción al primero de los poderes coactivos del Estado (el poder de imposición). El otro, el poder penal o el derecho de castigar (*ius puniendi*), ya no es la primera sino la *ultima ratio* del Estado; pero ambos poderes coactivos confluyen y se conciertan cuando se trata de tutelar penalmente el deber de contribuir, con el fin de prevenir o de reaccionar contra el fraude fiscal y contra los más intolerables desafueros tributarios.

## **1.2. Ordenación del sistema tributario y habilitación legal de las potestades necesarias para su aplicación**

Al igual que en el ámbito penal, también en el tributario la legalidad (*lex scripta* y *lex parlamentaria*) funciona como exigencia de legitimación y, a la vez, como mandato de determinación: el deber de contribuir sólo podrá establecerse con arreglo a la Ley y mediante Ley habrá que ejercer el poder de establecer tributos. De ahí que la intervención del Legislador en la concreción del deber abstracta y genéricamente impuesto en el artículo 31.1 CE, se traduzca inicialmente en la ordenación del sistema tributario (artículo 3.1 LGT); esto es, en la aprobación de las Leyes que configuran cada tributo determinando los objetos, sujetos, cuantía y condiciones de la imposición.

Pero sucede que "aunque el Estado de Derecho tiende a la sustitución del gobierno de los hombres por el gobierno de las Leyes, no hay ningún legislador, por sabio que sea, capaz de producir leyes de las que un gobernante no pueda hacer mal uso" (Sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC) 58/1982, de 27 de julio, Fundamento Segundo; y 235/2000, de 5 de octubre, Fundamento Quinto). Y, desde luego, nunca se alumbraron leyes fiscales tan convincentes y, a la vez, tan perfectas como para evitar ser burladas por los llamados a su aplicación o cumplimiento. Aparte de que las razones que alientan los incumplimientos fiscales son demasiado complejas o demasiado simples, según se mire, pero pocas veces (o casi nunca) dependen sólo de la prudencia y/o pericia técnica del legislador; salvando, naturalmente, aquellas peculiares normas cuya propia porosidad y insustancia las hace refractarias al cumplimiento; o aquellas, aún más notables, cuya candidez o temeridad provoca un irresistible reclamo o incitación (normas *criminógenas*, pues) al desacato organizado y a la defraudación en cadena. Añádase que lo singular y paradójico de esta última especie de normas es que, acreditada su capacidad autogeneradora de defraudación fiscal, lejos de derogarse, se perpetúan en la búsqueda de instrumentos de autoprotección y mecanismos antifraude.

Sea por los motivos que fuere, hay que convenir que "el cumplimiento de la obligación de contribuir (...) de acuerdo con la capacidad económica

(artículo 31 CE) no puede abandonarse únicamente a la buena voluntad de los obligados (...)” (Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 21 de julio de 1992, Fundamento Quinto). De ahí que “la ordenación y el despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del incumplimiento de las obligaciones tributarias (...) [sea] una exigencia inherente a un sistema tributario justo como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1” (STC 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Cuarto).

Por ello, la configuración del deber de contribuir no se agota en la ordenación del sistema tributario, sino que reclama del Legislador la habilitación (legal) de las potestades administrativas necesarias para hacerlo cumplir; de manera que el logro de la generalidad contributiva (“todos contribuirán”) impuesta en el artículo 31.1 CE se convierte básicamente en una responsabilidad compartida entre el Legislador (en la ordenación de un sistema tributario “practicable” y en la habilitación de las potestades administrativas necesarias y suficientes para su aplicación) y la Administración tributaria en el ejercicio de las potestades disponibles para la realización de las funciones de aplicación de los tributos, “exigiendo en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación” (STC 193/2004, de 4 de noviembre, Fundamento Tercero). “Lo que importa destacar, dice el Tribunal Supremo, es que la Administración tributaria no sólo ostenta dichas facultades, sino que, además, (...) está obligada a ejercerlas”. (STS de 18 de junio de 2004, Fundamento Cuarto).

## **2. La tutela del deber de contribuir y los mecanismos preventivos y reaccionales frente al fraude fiscal**

### **2.1. El funcionamiento de los sistemas fiscales y la tutela del deber de contribuir continúan siendo competencias de los estados miembros**

El Derecho Comunitario viene desentendiéndose del modo, de las condiciones y de los costes de cumplimiento del deber de contribuir; de los

mecanismos de prevención de los incumplimientos tributarios; de la tipificación de las infracciones fiscales y de sus consecuencias y, en fin, de los mecanismos de reacción y represión (administrativa o penal) del fraude fiscal.

En efecto, la Unión Europea ha venido entendiendo, hasta ahora, que "las funciones de aplicación de los tributos" y, por lo mismo, "el funcionamiento de los sistemas fiscales es, ante todo, competencia de los Estados miembros, y debe seguir siéndolo" (Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, COM (2006) 254 final, de 31 de mayo de 2006). Ello sin perjuicio de mecanismos como el intercambio de información tributaria, la asistencia mutua en materia de recaudación y los controles multilaterales, de cuya regulación y eficacia se da cuenta en los epígrafes que anteceden.

Partiendo de que la lucha contra el fraude fiscal "es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al Legislador y a los órganos de la Administración Tributaria" (STC 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Tercero); y teniendo en cuenta que un mismo bien jurídico (en nuestro caso, el efectivo y generalizado cumplimiento del deber de contribuir) puede ser protegido por muy diferentes técnicas (administrativas o penales), los Legisladores nacionales han venido persiguiendo aquella finalidad mediante mecanismos tanto preventivos como reaccionales; y unos y otros de carácter tanto sancionador (administrativo o penal), como no represivo, tendentes estos últimos bien a compensar, neutralizar o reparar el perjuicio financiero ocasionado a la Hacienda Pública por el cumplimiento impuntual o tardío de las obligaciones tributarias (intereses de demora, con función compensatoria, indemnizatoria o reparadora); o bien a estimular el cumplimiento, aún extemporáneo, de las obligaciones tributarias, o a disuadir de su incumplimiento (intereses de demora incrementados, equivalentes a los exigidos por las entidades financieras por los "descubiertos bancarios"; o recargos tributarios).

En definitiva, si bien es cierto que "en el sistema global de garantías del pago puntual de las deudas tributarias, aparecen en primer término las

sanciones (...), la reconducción de las conductas a las pautas deseadas por el Legislador admite distintas técnicas, en la elección de las cuales goza en principio el Legislador de libertad configurativa" (STC 164/1995, Fundamento Cuarto).

## **2.2. La lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión Europea es un mandato comunitario**

Las instituciones comunitarias se han venido preocupando del fraude fiscal en la medida en que provoca distorsiones de competencia entre los agentes económicos, obstaculizando con ello el "buen funcionamiento del mercado interior"; o en el caso de aquellos fraudes que, o bien alcanzan una dimensión comunitaria, o bien inciden directamente en los "intereses financieros de la Unión", para cuya protección y tutela penal sí se ha tratado de establecer, si no una respuesta punitiva homogénea, al menos "una protección eficaz y equivalente", debiendo los Estados miembros combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión con las mismas medidas adoptadas para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.

De ahí que, además de un mandato constitucional, la lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión Europea" constituye también un mandato comunitario. El vigente Código Penal español (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre), añadió en el Título XIV las figuras delictivas referentes a conductas defraudatorias cometidas "contra la Hacienda de la Comunidad Europea"; cumpliendo así los compromisos del Convenio relativo a la Protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, de 26 de julio de 1995. No obstante, el artículo 1 del Convenio, al tipificar los supuestos de fraude a los intereses financieros comunitarios, no alude a conductas defraudatorias a la "Hacienda de la Comunidad Europea", sino que los supuestos típicos descritos se corresponden más bien con la conducta tipificada en el artículo 306 del Código Penal (disminución ilegal del Presupuesto General de las Comunidades Europeas o de los Presupuestos administrados por éstas o por su cuenta), y no con la figura del delito de defraudación fiscal "contra la

Hacienda de la Comunidad Europea” tipificado en el artículo 305.3 de nuestro Código Penal, y que parece responder a la autorización prevista en el artículo 9 del Convenio, según el cual no se impide a los Estados miembros adoptar disposiciones de Derecho interno cuyo alcance sea mayor al de las obligaciones derivadas del mismo.

### **2.3. Requerimientos de la Unión Europea a los Estados miembros en la lucha contra el fraude ajeno a los intereses financieros comunitarios**

Respecto al fraude fiscal, en principio, ajeno a los “intereses financieros de la Unión Europea”, las instituciones comunitarias denuncian su importancia, no se cansan de proclamar la necesidad de luchar contra él y piden, en fin, a los Estados miembros “que se tomen de una vez por todas el fraude fiscal en serio” (Resolución del Parlamento Europeo de 17 de julio de 2008, sobre una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, 2008/2033.INI).

Reconoce la Comisión que “la cuestión del fraude fiscal es de suma importancia”; que “los Estados miembros expresan una gran inquietud por la amplitud del fraude”; que “la libre circulación de mercancías, servicios, personas y capitales (...) hace que cada vez puedan luchar menos contra el fraude fiscal por sí solos”, y que “esa dificultad se ve incrementada en el ámbito internacional por el fenómeno de la globalización de la economía”; pronunciándose a favor de “un enfoque más concertado y coordinado a nivel comunitario a fin de que la lucha de los Estados miembros contra el fraude fiscal sea más eficaz”.

Advierte asimismo la Comisión que “el fraude fiscal suele estar vinculado a estructuras de delincuencia organizada activas en distintos sectores”, y que “el producto de las actividades de delincuencia fiscal (como, por ejemplo, el fraude del IVA o el contrabando de cigarrillos) suele invertirse en otras actividades delictivas, por lo que es importante enfocar la lucha contra el fraude de modo global e interdisciplinar”.

En particular, admite la Comisión que “el fraude del IVA causa un fuerte perjuicio a los intereses financieros de la Comunidad”, y que “en el caso de

los fraudes que tienen una dimensión comunitaria (sobre todo, los fraudes *carrusel*) se observa a menudo que hay personas que intervienen en los circuitos fraudulentos sin que su propio Estado miembro sufra una pérdida de ingresos"; por lo que la protección de los ingresos constituye una "responsabilidad compartida entre los Estados miembros"; y de ahí que la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, COM (2006) 254 final, de 31 de mayo de 2006, reconozca lo siguiente:

"Con el fin de proteger los ingresos fiscales de todos los Estados miembros en el mercado interior, los Estados miembros deberían adoptar medidas comparables contra los defraudadores, especialmente en lo que respecta a las sanciones y a las acciones penales, independientemente del hecho de que el fraude cometido dé lugar o no a pérdidas de ingresos para un Estado concreto".

### **3. El proceso de "europeización" del Derecho Penal**

#### **3.1. La Unión Europea carece de una competencia penal de carácter general**

Debemos partir de una realidad incontestable: no existe el reconocimiento de una competencia penal de carácter general para la Comunidad. En la actualidad, la Unión Europea carece de *ius puniendi*, esto es, de competencia para crear un Derecho penal de ámbito comunitario. El poder penal continúa reservado exclusivamente a la soberanía de los Estados al no haber existido en este ámbito "atribución de competencias", ni renuncia ni cesión alguna de soberanía. La Unión Europea es una Comunidad creada por el Derecho y creadora de Derecho, pero todavía hoy sin Derecho penal. Desde el Tratado de Maastricht, se viene diferenciando entre los tres pilares de la Unión, de los cuales sólo el primero es de carácter comunitario e implica políticas de integración, mientras que el segundo (la política exterior y la seguridad común) y el tercero (la cooperación policial y judicial en materia penal), son intergubernamentales y, por tanto, de cooperación. De

manera que siendo la materia penal propia del tercer nivel, nada permitía situar al Derecho Penal en el ámbito de la integración, aventurando la existencia de un Derecho Penal Europeo. No obstante, sin reivindicar para el legislador comunitario una competencia general en materia penal, tanto la Comisión como el Parlamento Europeo han venido considerando que aquél es competente para obligar a los Estados miembros a prever sanciones penales en aquellos ámbitos en los que dispone de competencias, cuando entienda que ello constituye un medio indispensable para garantizar la efectividad de la normativa comunitaria.

La situación habría cambiado con la aprobación del Proyecto de Constitución Europea, cuyo artículo III-415 preveía una "Ley o ley marco europea" para establecer las medidas de prevención y lucha contra el fraude, y cuyos artículos III-270 y III-271 posibilitaban que una "Ley marco europea" estableciera normas mínimas en materias determinadas de Derecho penal y procesal penal.

### **3.2. Las previsiones del Tratado de Lisboa**

Procurando que "el tren europeo vuelva a sus raíles", el Tratado de Lisboa ha intentado "rescatar" en este ámbito el mayor contenido posible de la fallida Constitución Europea.

Por una parte, el artículo 325.4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) de modo similar al artículo III-415 del Proyecto de Constitución, establece la posibilidad de que el Parlamento Europeo y el Consejo de Europa puedan poner en marcha el procedimiento legislativo ordinario para adoptar "las medidas necesarias en los ámbitos de prevención y lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión con miras a ofrecer una protección eficaz y equivalente en los Estados miembros". Esta referencia a las "medidas necesarias" ha sido entendida por la doctrina más reciente como una competencia originaria en materia jurídico-penal, limitada a la lucha contra el fraude a los intereses financieros de la Unión Europea.

Asimismo, el artículo 69 A y B del Tratado de Lisboa mantiene el texto de los artículos III-270 y III-271 del Proyecto de Constitución Europea

(convertidos en los artículos 82 y 83 del TFUE), previendo la posibilidad de que las directivas adoptadas de acuerdo con el procedimiento legislativo ordinario (o, en casos de disidencia de alguno o varios de los Estados miembros, a través del mecanismo de cooperación reforzada entre al menos nueve Estados miembros) establezcan normas mínimas sobre el proceso penal o sobre infracciones penales y sanciones (artículos 82 y 83 TFUE).

Las normas mínimas sobre Derecho penal sustantivo (infracciones y sanciones) deberían afectar a ámbitos delictivos de especial gravedad y sobre los que exista una dimensión transfronteriza derivada del carácter de las infracciones, de sus repercusiones o de la necesidad de combatirlas con criterios comunes. No obstante, no se trata de ámbitos cerrados, porque se reconoce la posibilidad de definir otros ámbitos mediante decisiones unánimes del Consejo previa aprobación del Parlamento Europeo. Así lo prevé el artículo 83.1 del TFUE:

“El Parlamento Europeo y el Consejo podrán establecer, mediante directivas adoptadas con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, normas mínimas relativas a la definición de las infracciones penales y de las sanciones en ámbitos delictivos que sean de especial gravedad y tengan una dimensión transfronteriza derivada del carácter o de las repercusiones de dichas infracciones o de una necesidad particular de combatirlas según criterios comunes.

Estos ámbitos delictivos son los siguientes: el terrorismo, la trata de seres humanos y la explotación sexual de mujeres y niños, el tráfico ilícito de drogas, el tráfico ilícito de armas, el blanqueo de capitales, la corrupción, la falsificación de medios de pago, la delincuencia informática y la delincuencia organizada.

Teniendo en cuenta la evolución de la delincuencia, el Consejo podrá adoptar una decisión que determine otros ámbitos delictivos que respondan a los criterios previstos en el presente apartado. Se pronunciará por unanimidad, previa aprobación del Parlamento Europeo”.

Por otra parte, una de las aportaciones más significativas del Tratado de Lisboa consiste en la supresión de la estructura de la Unión en pilares, manteniendo así la “despilarización” o “comunitarización” propuesta en el

Proyecto de Constitución, considerada un paso necesario para la consolidación del espacio penal europeo. Y, en efecto, la actual cooperación judicial penal y policial objeto del tercer pilar, se incluye ahora en el nuevo Título V del TFUE relativo al "Espacio de Libertad, Seguridad y Justicia" (ELSJ) asumiendo idénticos instrumentos y procedimientos legislativos, al igual que, con carácter exclusivo y excluyente, la jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

De manera, pues, que a partir de ahora ya no cabe plantear como cuestión de principio que la materia penal sea, institucionalmente, ajena a la integración. Cuestión distinta es determinar qué ámbitos están sometidos a la integración y cómo ha de producirse ésta; concretando en qué forma ha de instrumentarse y hasta dónde puede llegar la protección penal.

La determinación de los ámbitos a proteger dependerá de su relevancia para las competencias comunitarias, y la decisión del nivel de protección habrá de adoptarse en función, naturalmente, de los bienes jurídicos protegidos, pudiendo ir desde la despenalización, en la base, hasta creación, en el vértice, de un genuino Derecho penal europeo; pasando, en los niveles intermedios, por armonizar la competencia penal en manos de los Estados miembros. Y conviene de nuevo recordar que, tratándose de los intereses financieros de la Unión Europea, el nivel de protección se sitúa en el vértice, reconociendo el artículo 325.4 TFUE una capacidad normativa de protección que puede alcanzar el nivel penal.

#### **4. Sobre la posibilidad de adoptar "normas mínimas relativas a la definición de las infracciones penales y de las sanciones" en el sistema del IVA comunitario**

Nadie duda en reconocer que "la propagación del fraude fiscal en la Unión Europea se debe al actual sistema transitorio del IVA, que es demasiado complejo y hace que las transacciones intracomunitarias sean difíciles de rastrear, opacas y, por lo tanto, proclives a los abusos" (Resolución del Parlamento Europeo de 17 de julio de 2008, ya citada).

Dicho en los términos de la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 (por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, a fin

de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias) "las deficiencias del régimen intracomunitario del IVA y, en particular, del sistema de intercambio de información sobre las entregas de bienes dentro de la Comunidad (...) constituyen una de las causas de ese fraude".

A la vista de las conocidas, y acreditadas, posibilidades de fraude que genera el actual sistema del IVA comunitario, no hay que fatigarse en argumentar que este es, por derecho propio, uno de esos ámbitos delictivos de especial gravedad y de una dimensión transfronteriza derivada tanto del carácter como de las repercusiones de dichas infracciones; en el que resulta, en fin, ostensible la necesidad particular de combatir las según criterios comunes.

En efecto, el fraude fiscal en el IVA no sólo "erosiona significativamente los ingresos tributarios de los Estados miembros" (Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008), sino que afecta asimismo a los intereses financieros de la Unión Europea, por lo que "tiene graves consecuencias (tanto) para los Presupuestos nacionales (como) para el sistema de recursos propios de la Unión Europea"; dado que "la evasión del IVA y el fraude repercuten en la financiación del Presupuesto de la Unión Europea, aumentan(do) la necesidad de recurrir a los recursos propios de los Estados miembros basados en el Producto Nacional Bruto" (Resolución del Parlamento Europeo de 17 de julio de 2008, ya citada).

Por otra parte, es patente la "dimensión transfronteriza" de la defraudación del IVA:

- "Perturba la actividad económica en el mercado interior, creando flujos de bienes no justificados y permitiendo el acceso al mercado de bienes a precios anormalmente bajos" (Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008).
- "Conduce a infracciones del principio de fiscalidad equitativa y transparente y puede dar lugar a distorsiones de la competencia, afectando por ello al funcionamiento del Mercado interior" (Resolución del Parlamento Europeo de 17 de julio de 2008, citada)
- "Es un problema especialmente preocupante para el funcionamiento del mercado interior, en la medida en que tiene un impacto directo transfronterizo, implica pérdidas considerables de

ingresos y afecta directamente al Presupuesto de la UE” (Resolución del Parlamento Europeo de 17 de julio de 2008, citada Y, por último, las causas generadoras de la defraudación fiscal en el IVA no parecen llamadas a desaparecer a corto plazo, pues “el establecimiento de un sistema de IVA basado en el “principio de origen ( ...) sigue siendo una solución a largo plazo para combatir eficazmente el fraude fiscal”. (Resolución del Parlamento Europeo de 17 de julio de 2008, citada), y los Estados miembros por sí solos “no pueden lograr de forma suficiente los objetivos de la acción prevista en materia de lucha contra el fraude del IVA”. (Directiva 2008/117/CE del Consejo). De manera que “la lucha contra el fraude, aun siendo en su mayor parte una competencia de los Estados miembros, es un problema que no puede resolverse exclusivamente a nivel nacional”.

En definitiva, es éste un ámbito de la delincuencia fiscal, interna y comunitaria, en el que concurren, uno por uno, todos los presupuestos que justificarían la adopción de “normas (comunitarias) mínimas relativas a la definición de las infracciones penales y de las sanciones” (artículo 83.1 TFUE).

Por otra parte, pocos ámbitos de la armonización comunitaria distintos al propio del sistema IVA, encajaría con mayor justeza en la previsión del artículo 83.2 TFUE:

“Cuando la aproximación de las disposiciones legales y reglamentarias de los Estados miembros en materia penal resulte imprescindible para garantizar la ejecución eficaz de una política de la Unión en un ámbito que haya sido objeto de medidas de armonización, se podrá establecer mediante directivas normas mínimas relativas a la definición de las infracciones penales y de las sanciones en el ámbito de que se trate”.

Existiendo la necesidad de tutelar penalmente el sistema del IVA comunitario y la base jurídica para hacerlo, la decisión de los ámbitos a proteger y de los niveles de protección dependerá únicamente de la iniciativa (y de la sensibilidad) de la Unión Europea y de la voluntad política de los Estados miembros.

## **5. Sobre la posibilidad de extender la protección penal a otros sectores armonizados de la fiscalidad**

Junto al nuevo marco normativo introducido en el Tratado de Lisboa, habría que tomar en consideración el papel que puede desempeñar el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. No en vano fue este Tribunal el que vino perfilando, casuística y jurisprudencialmente, los caracteres y los rasgos esenciales (eficacia directa y primaria) que permitieron la consolidación del Derecho Comunitario, como ordenamiento y como sistema jurídico; esto es, como un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros y que se impone a sus órganos jurisdiccionales (Sentencia *Costa/ENEL*, de 15 de julio de 1964). Y no es ocioso recordar que fueron precisamente, y no por azar, cuestiones fiscales o, en sentido más amplio, financieras, las que propiciaron la conformación jurisprudencial del Derecho Comunitario.

También en materia penal, hay que contar con el posicionamiento del Tribunal de Justicia y sus aportaciones de indiscutible influencia en la interacción entre el Derecho Comunitario y el Derecho nacional de los Estados miembros. Valgan dos muestras para ilustrarlo.

La Sentencia de la Gran Sala del TJCE de 13 de septiembre de 2005, asunto C-176-03, se plantea la anulación de la Decisión-marco 2003/80/JAI del Consejo sobre protección del medio ambiente a través del Derecho penal, impugnada por la Comisión por considerar que era de su competencia. La cuestión queda resumida en las Conclusiones en audiencia pública del propio Abogado General, según el cual “asumido que la tutela del entorno natural en la Unión Europea requiere una acción concertada mediante la criminalización de las infracciones más graves, hay que dilucidar si la aprobación de las imprescindibles normas coordinadoras se enmarca en el tercer pilar, incumbiendo al Consejo (...) o en el primero, por constituir una tarea comunitaria”.

El Tribunal acoge el punto de vista de la Comisión y tras considerar “acreditado que la protección del medio ambiente constituye uno de los objetivos esenciales de la Comunidad”, que tiene entre sus misiones la de promover “un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio

ambiente” y después de reconocer que “en principio, la Comunidad no es competente en materia de Derecho penal ni en materia de Derecho procesal penal”, concluye:

“Sin embargo, esta constatación no es óbice para que el legislador comunitario adopte medidas relacionadas con el Derecho penal de los Estados miembros y que estime necesarias para garantizar la plena efectividad de las normas que dicte en materia de protección medioambiental cuando la aplicación por las autoridades nacionales competentes de sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias constituye una medida indispensable para combatir los graves atentados contra el medio ambiente”.

En la medida en que la protección del medio ambiente constituye uno de los objetivos comunitarios esenciales, cuando resulte necesario acudir a medidas penales (consideradas indispensables para combatir los graves atentados medioambientales), éstas podrán ser prescritas por una disposición comunitaria competencia de la Comisión. Lo que supone, indudablemente, la apertura de la legislación comunitaria, vinculante para los Parlamentos de los Estados miembros, al Derecho penal y, por ello, “la potenciación de la política criminal europea”.

La cuestión radica en determinar si la doctrina establecida por el Tribunal en relación con el medio ambiente puede trasladarse, sin más, a la libre circulación de mercancías, servicios y capitales; o, en otros términos, en precisar las materias en las que, por vía indirecta, sería posible la competencia penal.

Como respuesta a esta cuestión resulta de interés la Sentencia de 23 de octubre de 2007, asunto C-440/05, en la que el Tribunal examina la Decisión-marco del Consejo 2005/667, cuyos artículos 4 y 5 obligaban a los Estados miembros al establecimiento de sanciones penales “efectivas, proporcionadas y disuasorias” en casos de contaminación, con deterioro grave de la calidad del agua, causada de forma deliberada o imprudente por medios de transporte marítimo.

En esta Sentencia, el Tribunal de Justicia ha ido más allá del artículo 80.2 TCE (que establecía la competencia del Consejo) y ha dejado a la vista la conexión entre la protección del medio ambiente y las infracciones relativas

al transporte marítimo cuya sanción penal se propugna. La prevención penal de la contaminación provocada por buques es un fin propio de la política comunitaria únicamente en cuanto sea necesaria para garantizar una política medioambiental; por tanto, cuando se dé la exigencia de la denominada "transversalidad". En este sentido, la competencia comunitaria se justifica cuando se trata de una "medida indispensable para combatir los graves atentados del medio ambiente".

Ambas exigencias, a la vista del caso, permiten pensar en dos límites a la competencia comunitaria en materia penal, por vía indirecta: el límite de la transversalidad de los objetivos perseguidos, en aquellos casos en los que el sector material de competencia no se encuentre entre las políticas esenciales de la Unión (en el supuesto planteado se considera la política de transportes como transversal a la política de medio ambiente); y la indispensabilidad, en sí misma, como un criterio para valorar la oportunidad de la norma penal distinto de la necesidad de protección y tendente a considerar la sanción penal como imprescindible para la eficacia de la normativa comunitaria.

Los fundamentos de un Derecho penal europeo se encuentran ya asentados en la interpretación que el TJCE ha hecho del Derecho primario de la Unión Europea, que implica una apertura del Derecho penal a las materias del primer pilar. En todo caso, si se produce definitivamente la desaparición de los pilares conforme al Tratado de Lisboa, esta jurisprudencia de la Corte constituye un punto de partida, al menos, para propiciar un acercamiento de la respuesta punitiva de los Estados miembros frente a las defraudaciones cometidas en los restantes sectores armonizados de la fiscalidad.