

Implicaciones de la reforma de la Ley de Represión del Contrabando para los operadores comerciales.

Jaime Aneiros Pereira

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Vigo

Miembro de la AEDAF

Resumen

Este artículo analiza las principales novedades de la reforma de la Ley de represión del contrabando para el comercio lícito de mercancías, así como las nuevas obligaciones para transportistas y titulares de recintos aduaneros. También se analiza la reducción de las cantidades exentas en la importación de cigarrillos desde Andorra y Gibraltar como medida anti abuso.

Abstract

This article summarizes the main implications of the Reform Act for the Suppression of Contraband in legal trade of goods, and the new obligations for carriers and authorized entrepreneurs in Customs. It also discussed reducing the amount exempted the import of cigarettes from Andorra and Gibraltar as anti-abuse rule.

Palabras clave

Contrabando, Infracciones, Responsabilidad, Transportistas, Andorra, Gibraltar.

Keywords

Contraband, Penalties, criminal responsibility in custom matters, Carriers, Andorra, Gibraltar.

Sumario

1. Introducción.
2. Los ilícitos y su relación con el incumplimiento de la normativa aduanera.
 - 2.1 Los bienes jurídicos protegidos en la represión del contrabando.
 - 2.2 Principio de proporcionalidad e intervención mínima como condicionantes de la distinción entre delito e infracción.
 - 2.3 La delimitación entre delito e infracción de contrabando.
3. La equiparación de la responsabilidad civil derivada del contrabando a la del delito fiscal.
4. Las nuevas obligaciones para los transportistas y para las embarcaciones de recreo en régimen de alquiler.
5. El gravamen de espacio para los titulares de instalaciones en los recintos aduaneros.
6. Reducción de las exenciones fiscales en el IVA e Impuestos Especiales para los ciudadanos residentes en las proximidades de Andorra y Gibraltar.
7. Conclusiones.

1. Introducción.

El BOE de 1 de julio publicó la Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando.

Las disposiciones en materia de contrabando resultan especialmente importantes para aquellos operadores comerciales internacionales que despachan mercancías en las Aduanas¹. Ello es así, prescindiendo de supuestos patológicos, en la medida en que el incumplimiento de la obligación de presentar una declaración aduanera veraz y completa puede implicar que la conducta del operador caiga dentro de la órbita del contrabando en lugar de la tributación del comercio internacional.

La reforma tiene como objetivo principal adaptar la tipificación del delito de contrabando en relación con el comercio fraudulento de determinadas mercancías –v. gr. armas- y modificar la cuantía que delimita el ilícito penal y administrativo en los supuestos de importación, exportación, comercio y tenencia de mercancías de lícito comercio. En este sentido, se plantea la relevancia de la represión del contrabando para aquellos sujetos que, consciente o inconscientemente, incumplen la normativa aduanera.

Pero, como acaba de señalarse, los cambios normativos tienen repercusiones para la generalidad de los operadores comerciales internacionales en la medida en que se tipifican las infracciones en materia de contrabando, íntimamente ligadas al incumplimiento de los trámites en Aduana, se establecen obligaciones para las compañías de transporte o para los titulares de determinadas instalaciones –Aeropuertos, Puertos, Depósitos y Zonas Francas-. Finalmente, también se reducen las cantidades que resultan exentas en el régimen de viajeros cuando el destino es Andorra o Gibraltar.

A estas cuestiones nos dedicaremos en las líneas siguiente, dejando conscientemente al margen otros aspectos de fondo y técnicos como, por ejemplo, la cuestión de las normas aplicables. Así, el Reglamento (CE) 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), pese a hallarse en vigor, no es actualmente aplicable en su totalidad, por lo que las referencias que al mismo se contienen en Ley Orgánica deberán entenderse efectuadas al Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre, hasta tanto el Reglamento (CE) 450/2008, sea totalmente aplicable.

2. Los ilícitos y su relación con el incumplimiento de la normativa aduanera.

2.1 Los bienes jurídicos protegidos en la represión del contrabando.

El Reglamento (CE) 450/2008, de 23 de abril, del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), recoge de forma expresa la protección frente al comercio desleal o ilegal, o la seguridad y protección de la Unión Europea o sus ciudadanos, o la

1 Vid., sobre la problemática del comercio exterior, RUIZ DE VELASCO, V., “El contrabando y el fraude en el comercio exterior” en VV.AA. (Coords. García Novoa y López Díaz), *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, 2005, p. 225 y ss.

protección del medio ambiente. Con ello, se pretende evitar la competencia desleal, frente al resto de los operadores, por parte de quien realiza una introducción ilegal de mercancías o productos con estatuto no comunitario en el territorio aduanero comunitario de España.

Los efectos de este comportamiento producen un efecto inmediato sobre el precio o el beneficio obtenido de las operaciones comerciales, o sobre ambos. Estas consecuencias se producen tanto en el momento de la importación como en las fases posteriores de su comercio. Puede decirse que el ahorro ilícito que se produce, en un primer momento, mediante la evasión de los derechos arancelarios y del IVA a la importación se traslada, en un segundo momento, a los impuestos que gravan la obtención de renta o el beneficio del sujeto y, finalmente, a los tributos que sujetan a tributación el comercio de dichas mercancías.

Las mismas consecuencias son aplicables, en sentido amplio, a las exportaciones llevadas a cabo sin presentar la mercancía ante la Aduanas pues, si bien la exportación está generalmente exenta de gravamen, no sucede lo mismo con el beneficio derivado de la transmisión por sujetos dedicados profesionalmente a la venta de bienes.

Por ello, aunque la doctrina ha señalado que se trata de un delito pluriofensivo, puede concluirse que sólo si se combate el aspecto económico, se consiguen resultados². En efecto, la lucha contra el comercio ilegal de bienes de lícito comercio pretende, en nuestra opinión, la protección de un bien jurídico distinto: la Hacienda Pública³ o, dicho con otras palabras, la recaudación tributaria.

La protección del dinero público resultante de la exigencia de la obligación tributaria derivada de los derechos de importación, se ha reconducido con la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, a la figura del delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, otorgando a la Hacienda Pública de la Unión Europea la misma protección que a la nacional, en aplicación del Convenio relativo a la Protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, de 26 de julio de 1995.

2.2. Principio de proporcionalidad e intervención mínima como condicionantes de la distinción entre delito e infracción

Como ha señalado MUÑOZ MERINO, a las infracciones de contrabando le resultan aplicables los principios constitucionales punitivos⁴. Entre ellos destaca el de proporcionalidad y una de sus manifestaciones, el de intervención mínima. Este principio general del Derecho, que informa la totalidad del ordenamiento jurídico, se proyecta especialmente sobre el Derecho Sancionador imponiendo que la configuración legislativa de las normas punitivas y su aplicación, tanto administrativa como judicial, se acomode al fin previsto por el

2 Vid. ROMERO ESCABIAS DE CARBAJAL, J.A., "Problemática jurídico-penal de la Ley de Contrabando" en VV.AA., *Delitos contra la salud pública y contrabando*, Cuadernos de Derecho Judicial, Madrid, 2000, p. 295.

3 Vid. IGLESIAS PUJOL, L., *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, Bosch, Barcelona, 1982.

4 Vid. MUÑOZ MERINO, A., "Las infracciones administrativas de contrabando y la aplicación de los principios inspiradores del ordenamiento penal" en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II, Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 1115 y ss.

ordenamiento jurídico, que la interpretación se realice según sus parámetros y que se observe una justa relación entre la gravedad del hecho y la sanción⁵.

El principio de proporcionalidad exige que la selección de los comportamientos a tipificar como ilícitos y sus sanciones, constituyan ataques graves frente al bien jurídico que se pretende proteger. De este modo, se pretende que las normas sancionadoras no se utilicen para proteger bienes constitucional y socialmente indiferentes, sino que, al contrario, la protección de la norma sancionadora se dirija a bienes relevantes desde las perspectivas apuntadas⁶. Por otra parte, la sanción será innecesaria cuando exista un medio alternativo, menos restrictivo de derechos, que consiga la finalidad de protección del bien jurídico perseguida por el legislador. En definitiva, se trata del criterio o principio de intervención mínima que ha de regir en esta materia⁷. Por ello, para que el delito de contrabando se consume, se requiere que el valor de las mercancías con las que se realizan las operaciones tipificadas sea significativo.

La reforma realiza una nueva delimitación de los ilícitos penal y administrativo en relación con los productos estancados, en especial, respecto a las labores de tabaco. Así, los nuevos umbrales mínimos para la delimitación del ilícito penal se fijan en 50.000 euros, con carácter general, y 15.000 euros para el tabaco.

Además, se incrementa el importe mínimo para que se considere que existe ilícito penal en relación con aquellos productos que pueden afectar a la seguridad en general -material de defensa, los productos y tecnologías de doble uso o que puedan ser utilizados para infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanas o degradantes-, los precursores de drogas, o cuando afecte al Patrimonio Histórico Español. En estos casos, el importe del valor de los bienes o productos para que el ilícito sea perseguible penalmente se fija en 50.000 euros.

Por otra parte, se mantiene la calificación como ilícito penal de los supuestos de contrabando con determinados bienes, géneros o efectos, con independencia de su valor o cuando tales ilícitos se realizan a través de una organización.

Teniendo en cuenta dichos cambios, cuyo fundamento se encuentra en el tipo de bien jurídico protegido, es necesaria una reestructuración de los supuestos de ilicitud, agrupándolos en función de tales tipos.

2.3. La delimitación entre delito e infracción de contrabando.

En el artículo 11 de la Ley Represión del Contrabando se ajusta la cuantía típica de las infracciones administrativas al importe que determina la existencia de delito⁸.

Así, incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas físicas o jurídicas y las entidades

5 Vid. MARTÍN QUERALT, J., "Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario", TF, núm. 68, 1996, p. 7; NIETO MARTÍN, A., *Fraudes comunitarios*, Barcelona, Praxis, 1996, p. 22.

6 Vid. SSTC 55/1996 y 111/1993.

7 Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*, Madrid, Colex, 1990, p. 45 y ss; AGUADO CORREA, T., *El principio de proporcionalidad en Derecho Penal*, Madrid, EDESA, 1999, p. 120.

8 Vid. VILLAR GUZMÁN, M.D.; GILBERT CERVERA, M.A.; DOMÍNGUEZ LUIS, C.; "El delito de contrabando" en VV.AA., *Manual de delitos contra la hacienda pública*, Thompson-Aranzadi, Navarra, 2008, p. 837 y ss.

La reforma tiene como objetivo principal adaptar la tipificación del delito de contrabando en relación con el comercio fraudulento de determinadas mercancías.

mencionadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que lleven a cabo las acciones u omisiones tipificadas en la Ley, cuando el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea inferior a 150.000, o 50.000 euros o a 15.000 euros si se trata de labores de tabaco.

Por lo tanto, los requisitos del tipo objetivo para que exista infracción o delito consisten, por un lado, en que se realicen unas conductas que, por otro, se refieran a unos bienes de cierto valor.

En relación con los comportamientos típicos, hay que destacar, entre los más directamente relacionados con los operadores comerciales, los siguientes.

En primer lugar, la importación o exportación de mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.

El procedimiento de importación de una mercancía comprende la presentación de diversas declaraciones. Así, cuando un medio de transporte entre o vaya a entrar en el territorio aduanero comunitario y su primer destino sea una aduana española deberá presentar una o varias declaraciones sumarias de entrada referidas a toda la mercancía transportada en dicho medio de transporte, independientemente de donde vayan a descargarse y con las excepciones previstas en el artículo 181 quáter de las disposiciones de aplicación. También deberá presentar un aviso de llegada que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 186.5 de las disposiciones de aplicación, estará incluido en la cabecera de la Declaración Sumaria de Depósito Temporal (DSDT) que completa esta tríada de documentación para la mercancía que se descargue. Cuando no vaya descargarse mercancía en el punto de primera entrada deberá presentarse, al menos, la cabecera de la declaración.

La presentación en una Aduana española de mercancías previamente introducidas, cualquiera que sea su estatuto aduanero, requerirá la presentación de una DSDT, que no incluirá el aviso de llegada. Se exceptúa de ello, la presentación de mercancías en aduanas interiores, en cuyo caso, la DSDT se generará automáticamente a partir de la declaración de tránsito que ampare la circulación de dichas mercancías desde la frontera.

Deberá presentarse, además, una DSDT en el caso de intercambios entre partes del TAC en las que se apliquen las disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y partes del mismo en las que no se apliquen, o en los casos de intercambios entre partes de dicho territorio en que no se apliquen dichas disposiciones. La DSDT comprenderá la totalidad de las mercancías que vayan a ser descargadas del medio de transporte, sea cual sea su estatuto aduanero.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 87 del Código Aduanero Modernizado, y en el mismo sentido el artículo 44 del Reglamento comunitario 2913/1992, establecen la obligación de presentar una declaración

sumaria para las mercancías que se introduzcan en el territorio aduanero comunitario definido en el artículo 3 del citado Código. Además, el artículo 108 del texto establece la obligación de presentación de la correspondiente declaración aduanera en la que se manifestará el destino aduanero de las mercancías –libre práctica, tránsito, depósito aduanero, perfeccionamiento activo o pasivo, importación temporal, transformación bajo control aduanero- o se incluirán en una Zona o Depósito franco.

Salvo que se destinen a este último destino, las mercancías se colocan en depósito temporal cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 151 del Código Aduanero. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la ocultación o sustracción de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados equivaldrá a la no presentación.

En el caso de las exportaciones, las mercancías también se presentan a despacho de exportación y resulta obligado presentar una declaración de exportación precedida por una declaración previa de salida.

En segundo lugar, los comportamientos que consistan en operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación.

En tercer lugar, destinar al consumo las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero⁹. Debe tenerse en cuenta que la peculiaridad de este régimen consiste en que se coloca la mercancía bajo control aduanero para su transporte entre dos Aduanas. Siendo ello así, la premisa es que no debe alterarse el contenido ni la cantidad de mercancía. La finalidad de este régimen es no gravar las mercancías que no van a permanecer en territorio comunitario o trasladar la liquidación de los derechos a la importación, al lugar de destino final de las mismas.

En este supuesto debe tenerse en cuenta la previsión de una presunción legal difícilmente conciliable con la presunción de inocencia pues invierte la carga de la prueba, pudiendo llegar a una *probatio diabólica*. Se trata de la previsión que señala que “*se presumirá que las mercancías en tránsito se han destinado al consumo cuando no se presenten las mercancías intactas en la oficina de aduanas de destino o no se hayan respetado las medidas de identificación y control tomadas por las autoridades aduaneras, salvo prueba en contrario*”. Habrá que atender a las circunstancias del cada caso pero la mera presentación de las mercancías puede estar evitando la concurrencia del elemento de la culpabilidad, por lo que serán los órganos del Estado los que deban probar el incumplimiento de la normativa de tránsito con la finalidad de destinar los bienes a comercio.

En cuarto lugar, la importación o exportación de mercancías sujetas a medida de política comercial sin cumplir las disposiciones vigentes aplicables. Se trata de obtener autorizaciones por motivos comerciales o de seguridad, fundamentalmente, para poder introducir o expedir determinado tipo de productos. Por ello, a este comportamiento se equipara legalmente la obtención de autorización administrativa mediante datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos, o bien de cualquier otro modo ilícito.

9 Vid. los artículos 62, 63, 103, 136, 140, 143, 144, 145, 146 y 147 del Reglamento (CE) n.º 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), y sus disposiciones de aplicación, así como en el Convenio TIR de 14 de noviembre de 1975.

La lucha contra el comercio ilegal de bienes de lícito comercio pretende, en nuestra opinión, la protección de un bien jurídico distinto: la Hacienda Pública o, dicho con otras palabras, la recaudación tributaria.

En cuanto al objeto de estos comportamientos, debe tenerse en cuenta que el artículo 1 de la Ley de Represión del Contrabando modifica los conceptos necesarios para la delimitación de los ilícitos. Así, el término “mercancía” se define legalmente, y a estos efectos, como *“todo bien corporal susceptible de ser objeto de comercio. A estos efectos, la moneda metálica, los billetes de banco y los cheques bancarios al portador denominados en moneda nacional o en cualquier otra moneda, y cualquier medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago se considerarán como mercancías cuando se*

oculten bien entre otras mercancías presentadas ante la aduana o bien en los medios de transporte en los que se encuentren”.

Por lo tanto, el ámbito objetivo de las conductas anteriores comprende tanto los bienes del tráfico mercantil o susceptibles de comercio, como los medios de pago en su sentido más amplio.

En relación con esta cuestión del dinero en efectivo o de estos otros medios de pago portados por personas físicas, resulta de aplicación la Ley 10/2010, de 28 de abril de Prevención del Blanqueo de Capitales en los que se refiere al control, inspección e intervención. Es así que puede darse un supuesto de concurso o concurrencia de infracciones -contrabando y blanqueo de capitales- o, incluso, de delitos.

Para todas estas conductas el umbral que permite distinguir entre delito e infracción administrativa es de 150.000 euros¹⁰. Es importante señalar que, a diferencia del delito fiscal, esta cuantía se refiere al valor de los bienes y no al importe de la deuda tributaria. La valoración de los bienes se realiza siguiendo las reglas del artículo 10 de la Ley de represión del contrabando. Así, para los bienes importados o en régimen de tránsito, el valor será el precio medio declarado a las autoridades aduaneras de los productos semejantes¹¹.

En el caso de géneros estancados, el valor se determina en función del precio máximo de venta al público. Para el resto de los casos, salvo los bienes de patrimonio Histórico u otros bienes de los previstos en el artículo 2.2 de la Ley o a los de ilícito comercio, se atenderá a su precio oficial, al precio medio del mercado español de bienes semejantes o el valor de venta, siempre que fuese superior al de compra o al coste de producción incrementados, en su caso, con el IPC.

10 La Exposición de Motivos señala que “la delimitación entre delito contra la Hacienda Pública y delito de contrabando que se pretende con la modificación de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, exige una equiparación en la tipificación entre la infracción tributaria y la infracción de contrabando”.

11 A estos efectos se atiende a la subpartida a nivel de ocho dígitos y, en su defecto, a nivel de seis o cuatro dígitos de la nomenclatura prevista en el Reglamento (CEE) n.º 2658/1987 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, y al tipo de operación.

La cuantía se reduce a los 50.000 euros para quienes exporten o expidan bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español sin autorización¹²; para quienes importen, exporten, comercialicen o posean productos estancados o determinadas especies de fauna o flora; para quienes obtengan de forma ilícita el levante de las mercancías. Finalmente, como se ha señalado, la cuantía se reduce a los 15.000 euros para las labores del tabaco.

Por lo que se refiere al tipo subjetivo, el artículo 2.5 de la Ley prevé la comisión de sanción de estas conductas aún “por imprudencia grave”, lo cual reconduce el elemento subjetivo de la culpabilidad a los criterios más estrictos de dolo o culpa grave. En efecto, como señala el TEAC, recogiendo la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo¹³, no basta con el incumplimiento de la normativa aduanera puesto que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia.

Para determinar la concurrencia de este requisito, debe tenerse en cuenta que el artículo 12 bis incorpora un nuevo supuesto de medio fraudulento que tiene en cuenta la peculiaridad de los procedimientos aduaneros ya que consiste en la “incorrecta o falsa declaración de elementos o datos determinantes para la gestión informatizada del control, adaptando la regulación al actual modelo de gestión informatizada de declaración aduanera”. Debe señalarse, por ejemplo, que el Reglamento (CE) 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo introdujo en el Reglamento (CEE) 2913/92 la obligación de presentar las declaraciones sumarias de entrada y salida por vía electrónica. Precisamente, Desde el 1 de Enero de 2011 será obligatoria la presentación de acuerdo con un procedimiento electrónico de Declaraciones Sumarias de Salida (EXS), como consecuencia de la entrada en vigor de determinados preceptos de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero.

También el ámbito subjetivo hay que destacar, aunque referida a la autoría, tanto la posibilidad de castigar por el delito a personas jurídicas como la punibilidad de conductas realizadas por empresas o entidades carentes de personalidad jurídica.

Las infracciones administrativas de contrabando se clasifican en leves, graves y muy graves, según el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas sea inferior, para las leves, a 37.500 euros o de menos de 1.000 euros, si se trata de labores de tabaco o de operaciones comprendidas en el artículo 2.2 de la Ley. En cambio, serán graves si el valor se encuentra entre 37.500 euros y 112.500 euros o entre 1.000 euros y 7.200 euros si se trata de labores de tabaco o entre 1.000 y 12.000 euros en el caso de las operaciones comprendidas en el artículo 2.2 de la Ley. Serán infracciones muy graves si, respectivamente se superan los siguientes valores: 112.500 euros; 7.200 euros o 12.000 euros.

12 Vid. GÓMEZ DE LIAÑO POLO, G., Delitos contra el Patrimonio cultural: especial estudio del contrabando de Patrimonio Histórico, IEF, Madrid, 2006. Más recientemente, vid. FARALDO CABANA, P., “El delito de contrabando de bienes integrantes del patrimonio histórico español: Comentario al art. 2.1 e) de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando” en VV.AA., *El derecho penal económico y empresarial ante los desafíos de la sociedad mundial del riesgo*, Colex, Madrid, 2010, p. 223 y ss.

13 Vid., por todas, la RTEAC de 14 de marzo de 2007 (00/4248/2005) dictada en unificación de criterio y las SSTs de 1 de marzo de 1985 y 25 de febrero de 1988.

Con carácter general, y salvo de las infracciones del tan citado apartado 2.2 de la Ley, serán sancionadas con multa de entre el 100 y el 150 %, las leves; el 150 y el 250 % las graves; y entre el 250 y el 350 % las muy graves. A ello hay que añadir la sanción de cierre de establecimiento para algunos supuestos de infracción.

Para el caso de que concurran los requisitos para entender cometido un delito de contrabando, la pena de prisión será de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de las mercancías.

El artículo 14 bis regula el principio *non bis in idem* en materia de contrabando en sus dos vertientes: procedimental y sustancial. Así, y por lo que se refiere a la primera de las manifestaciones apuntadas, se establece que si los órganos de la Administración aduanera, en el curso de un procedimiento administrativo, estimasen que una conducta pudiera ser constitutiva de delito de contrabando, se abstendrán y pasarán el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirán el expediente al Ministerio Fiscal. En estos casos, el procedimiento administrativo quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Por lo que respecta a la vertiente material del principio, se señala que “la sentencia condenatoria impedirá la imposición de sanción por infracción administrativa de contrabando”.

No obstante, se plantea la cuestión de la compatibilidad entre delito fiscal o infracción tributaria y delito o infracción de contrabando puesto que la Ley 12/1995, después de la reforma se limita a regular la prohibición de doble punición por un ilícito de contrabando. La pretensión legal parece clara si se tiene en cuenta lo que señala la Exposición de Motivos de la Ley 6/2011 cuando indica que “la incorporación a nuestro Derecho penal de los fraudes en materia de ingresos y gastos del presupuesto comunitario como un supuesto de delito contra la Hacienda Pública, efectuada por la Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal, hace necesario ajustar el cuanto delimitador entre el ilícito penal y administrativo en los supuestos de importación, exportación, comercio y tenencia de mercancías de lícito comercio a la finalidad de esta tipificación, que no es otra que la de evitar la competencia desleal frente al resto de los operadores o usuarios por parte de quien realiza una introducción ilegal de mercancías o productos con estatuto no comunitario en el territorio aduanero comunitario del Reino de España”.

En definitiva, lo que debe determinarse es si nos encontramos ante un concurso de delitos o si los supuestos en los que exista contrabando deben regirse por el principio de especialidad y aplicar la Ley de represión del contrabando.

3. La equiparación de la responsabilidad civil derivada del contrabando a la del delito fiscal.

El artículo 4 se reforma y se incorpora un nuevo artículo 4 bis para definir la responsabilidad civil subsidiaria y regular un sistema para la ejecución de la multa semejante a la prevista para el delito fiscal¹⁴. La doctrina

14 Sobre esta cuestión puede verse el trabajo (anterior a la reforma) de SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Atelier, Barcelona, 2009.

tributaria se ha mostrado tradicionalmente contraria a esta situación¹⁵ puesto que parte de que la cantidad evadida no es el resultado del delito sino una condición objetiva de punibilidad¹⁶. En términos tributarios, y como dice FALCÓN y TELLA, la deuda es “previa al delito y no surge de éste”¹⁷.

Como se recordará, la Ley Orgánica 5/2010 de modificación del Código Penal ha establecido que la cantidad debida a la Hacienda Pública tiene la consideración de responsabilidad civil derivada del delito y que la Administración tributaria colaborará en la recaudación de la misma.

De este modo, en los procedimientos por delito de contrabando la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria y aduanera no ingresada, que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción, caducidad o cualquier otra causa legal prevista en la Ley General Tributaria o en la normativa aduanera de la Unión Europea, incluidos sus intereses de demora.

Será, pues, el órgano jurisdiccional penal quien determinará el importe de la cuota defraudada y de los intereses de demora para ser exigido posteriormente al responsable para reparar el daño ocasionado por su delito. Esta situación produce una aplicación matizada de lo que señala el artículo 117 de la Constitución, según el cual corresponde a jueces y tribunales juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. Esta potestad de enjuiciamiento y ejecución no entraría necesariamente en vicio de inconstitucionalidad ya que el Tribunal Constitucional ha admitido la ejecución administrativa de resoluciones jurisdiccionales como una manifestación del deber de cumplir lo dispuesto por resoluciones jurisdiccionales firmes que recoge el artículo 118 de la Constitución al señalar que “es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los jueces y tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos”. Se trata de aplicar un criterio práctico para liberar a los Jueces del trabajo de investigar el patrimonio de una persona para atribuir esta función a la Administración Tributaria que cuenta con información y medios para actuar con mayor celeridad a través del procedimiento de apremio.

Esta situación plantea diversas cuestiones prácticas pues la deuda exigida puede verse limitada por las reglas probatorias del proceso penal y, también, puede plantear problemas en cuanto la exigencia a sujetos distintos como el administrador y la persona jurídica.

Para que el delito de contrabando se consume, se requiere que el valor de las mercancías con las que se realizan las operaciones tipificadas sea significativo.

15 RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 166; PÉREZ ROYO, F., “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, *Civitas-REDF*, n. 100, 1998, p. 588.

16 Vid. APARICIO PÉREZ, A., «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Información Fiscal*, n. 37, 2000, p. 20

17 “La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria”, QF, n. 5, 2004, p. 5. Igualmente, pueden verse los trabajos de AGULLÓ AGÜERO, A., “La responsabilidad civil derivada del delito” en VV.AA. COBO DEL ROSAL, M.(Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, tomo III, EDESA, Madrid, 1984, p. 383 a 385; MUÑOZ MERINO, A.M.^a, *El delito de contrabando*, Pamplona, Aranzadi, 1992, p. 562

Con esta nueva disposición se declara imprescriptible, por tanto, la recaudación tributaria derivada de los impuestos aduaneros y del IVA. Además, se amplía notablemente la cuantía exigible al incluir el importe del interés de demora que, como puede fácilmente imaginarse, puede tener una cierta cuantía en los supuestos en los que ha transcurrido un amplio plazo de tiempo. Se trata de una previsión de dudosa constitucionalidad si tenemos en cuenta el principio de seguridad jurídica.

Además, y en línea con lo previsto en la reforma del Código Penal realizada por la Ley Orgánica 5/2010, se prevé que, para la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria. En consecuencia, los órganos de recaudación exigirán por el procedimiento de apremio, regulado en la Ley General Tributaria, ambos importes. Todo ello exige, por otra parte, la necesaria coordinación entre los distintos órganos del Estado y la atribución de una nueva función a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4. Las nuevas obligaciones para los transportistas y para las embarcaciones de recreo en régimen de alquiler.

La Ley contempla el establecimiento de una obligación para las compañías de transporte, con relación a sus viajeros, y determina las obligaciones de los titulares de las instalaciones en las que se ubican los recintos aduaneros, a fin de asegurar el cumplimiento de los fines de la Aduana y, en especial, los relacionados con la aplicación de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando.

La nueva obligación tiene como destinatarios a las personas físicas o entidades que realicen operaciones de transporte de personas pues estarán obligadas, “en el momento de finalización del embarque y antes de la salida del medio de transporte, a remitir a las autoridades aduaneras españolas la información relativa a los pasajeros que vayan a ser embarcados en países o territorios que no formen parte del Territorio Aduanero Comunitario para ser trasladados, sea por vía aérea, marítima o terrestre, al territorio español”.

Se trata, como puede comprobarse, de una obligación de información que se establece con la finalidad de combatir el tráfico ilegal de mercancías o contrabando y el movimiento de capitales así. Ello se realiza con independencia de que el transporte sea en tránsito o como destino final.

La información que debe aportarse por suministro contendrá el nombre y apellidos de cada pasajero, de su fecha de nacimiento, nacionalidad, número de pasaporte o del documento de viaje que acredite su identidad y tipo del mismo, forma de pago, importe del billete, fecha de compra, puntos o escalas intermedias y medio de contratación. El incumplimiento de esta obligación de suministro de información será sancionada como infracción tributaria del artículo 198 de la Ley General Tributaria, por expresa previsión de la Ley.

Esta serie de datos, cuyo destinatario es la Administración aduanera, está sometido a un plazo de caducidad pues deberá ser eliminada de los archivos y registros por las autoridades aduaneras en un plazo no superior a noventa días. La única excepción a dicho periodo de permanencia en los archivos administrativos, y no por ello excepcional, es que se hubiese iniciado algún procedimiento de investigación judicial o administrativa sobre determinados viajeros.

Esta obligación se extiende a las embarcaciones de recreo de alquiler o, más propiamente a las “embarcaciones de recreo, incluidas las de la lista 6ª del Registro de Matrícula previsto en el artículo 4 del Real Decreto 1027/1989, de 28 de julio, sobre abanderamiento, matriculación de buques y registro marítimo”. En estos casos, la información sobre los pasajeros y todas las personas que se encuentren a bordo de las mismas en el momento de arribar deberá ser proporcionada por los capitanes o comodores.

El umbral que permite distinguir entre delito e infracción administrativa es de 150.000 euros.

Además, se establece un supuesto de responsabilidad para el cumplimiento de esta obligación pues, la información será exigible a los directores o responsables de los puertos, marinas o clubes náuticos a los que dichas embarcaciones arriben.

5. El gravamen de espacio para los titulares de instalaciones en los recintos aduaneros

La Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio establece una prestación de naturaleza sui generis para los titulares o concesionarios de determinadas instalaciones que consiste en una reserva de espacio para el establecimiento de personal de los órganos administrativos dedicados al control y represión del contrabando. Ello se realiza modificando el artículo 58 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre.

El ámbito subjetivo de esta obligación comprende a los titulares o concesionarios de los aeropuertos, puertos, estaciones de transporte de mercancías por carretera que cuenten con instalaciones dotadas de medios para recibir, almacenar o expedir las mercancías, estaciones de transporte multimodal, puertos secos, estaciones ferroviarias, zonas francas, depósitos francos y depósitos aduaneros públicos

El contenido de la prestación consiste en facilitar, a su cargo, locales apropiados y suficientes para prestar en los mismos los servicios aduaneros y fiscales que correspondan, así como los Servicios de Inspección SOIVRE. También se integra en el ámbito objetivo del a medida, el acceso a los sistemas de vigilancia y control que tengan establecidos.

Los tributos y demás gastos inherentes a la propiedad de los inmuebles serán por cuenta de las personas y demás entes obligados a facilitar los locales sin que se establezca mecanismo de compensación de los tributos que gravan dichos bienes pero sí, en cambio, de los gastos en “bienes, servicios y suministros necesarios para la prestación de los servicios que habrán de ser atendidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria”.

6. Reducción de las exenciones fiscales en el IVA e Impuestos Especiales para los ciudadanos residentes en las proximidades de Andorra y Gibraltar

Se introduce una Disposición Adicional en la Ley Orgánica, con rango de Ley ordinaria, cuya finalidad es evitar el abuso de derecho en relación con los beneficios aduaneros y fiscales previstos para el régimen de viajeros¹⁸. Se trata de lo que puede denominarse como una medida antielusiva en sede legislativa¹⁹ mediante la cual se pretende evitar actuaciones elusivas de los sujetos.

Esta reducción se realiza en aplicación de la potestad concedida a los Estados miembros de la Unión Europea en el artículo 13 de la Directiva 2007/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales. También puede traerse a colación la doctrina constitucional recogida en las SSTC 76/1990 y 214/1994 que incita al legislador español a adoptar medidas legislativas contra el fraude.

En efecto, se procede a la reducción de las exenciones fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales para las labores de tabaco para los residentes y trabajadores fronterizos de la zona fronteriza de Gibraltar y Principado de Andorra. En estos casos, al tener limitado el pase de tabaco, la práctica suele consistir en introducir un cartón cada cierto tiempo para burlar la vigilancia fiscal.

Por ello, la medida se aplica a aquellos ciudadanos o trabajadores fronterizos que residan en municipios situados dentro de quince kilómetros desde la frontera de estos dos territorios, medidos en línea recta. El contenido de la misma se refiere al establecimiento de un límite exento de doscientos cigarrillos y a la concreción del plazo de tiempo en el que opera este umbral: un mes.

Con ella se pretende prevenir y reprimir la conducta de lo que, en palabras de la STS de 26 de diciembre de 2006²⁰, se denominan “matuteros”. Se trata de personas dedicadas a la introducción de labores de tabaco en pequeñas cantidades desde Gibraltar hasta La Línea, donde al ser el precio más alto, lo revenden, obteniendo cierta cantidad en concepto de ganancia. La misma operativa se reproduce en Andorra y las zonas adyacentes.

Debe tenerse en cuenta que, para garantizar la aplicación de esta y otras medidas, se establece que los servicios de aduanas podrán efectuar el reconocimiento y registro de cualquier vehículo o medio de transporte, caravana, paquete o bulto. Además, los funcionarios adscritos a la aduana de la que depende un recinto aduanero, en el ejercicio de sus funciones, tendrán acceso libre, directo e inmediato a todas las instalaciones del recinto donde pueda tener lugar la vigilancia y control aduanero o fiscal.

18 Vid. CRESPO MIEGIMOLLE, M; GARCÍA TORRES FERNÁNDEZ, M.J.; PALLARÉS RODRIGUEZ, R., “Las importaciones de bienes” en VV.AA., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Comares, Granada, 2001, p. 265; SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y Comercio Internacional*, Francis y Taylor, Madrid, 2005, p. 184.

19 Vid. GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 178 y ss.

20 RJ 2007\1448

De este modo, el artículo 16 de la Ley acoge el concepto de control aduanero definido en el artículo 25 del Reglamento (CE) 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

7. Conclusiones.

La lucha contra el fraude fiscal se está realizando, en el plano normativo y en los últimos tiempos, a través de los instrumentos más represivos con los que cuenta nuestro ordenamiento: Código Penal, legislación de blanqueo de capitales y, ahora, represión del contrabando. Se construye, así, el cierre del sistema de lucha contra la evasión y la opacidad de actividades y operaciones.

En el ámbito del comercio exterior resulta especialmente importante la normativa de contrabando puesto que si se introducen mercancías sin cumplir, conscientemente o con imprudencia grave, con los requisitos del régimen aduanero se puede estar realizando una infracción o un delito.

La reforma que se ha llevado a cabo establece un nuevo umbral de separación entre uno y otro ilícito pero la importancia de los cambios normativos también se pone de manifiesto en cuestiones como que, con respecto al delito, la Ley prevé que la acción tipificada como contrabando pueda ser realizada con dolo o bien con imprudencia.

Se introducen aspectos técnicos para la delimitación de su objeto, consistentes en la incorporación de nuevos conceptos, la adaptación de las penas a su regulación en el Código Penal, la homogeneización en la ejecución de sentencias con los delitos contra la Hacienda Pública en relación con la responsabilidad civil, la equiparación de la pena accesoria con las previsiones para delitos dolosos en el artículo 127 del Código Penal, la definición explícita del principio de concurrencia de sanciones con idéntica regulación a la de los supuestos tributarios, y la delimitación de los criterios de graduación de las infracciones administrativas de contrabando, teniendo en cuenta el actual modelo de gestión informático del control aduanero.

Además, se han reordenado los tipos penales mediante su agrupación en función del bien jurídico protegido y de la gravedad de la conducta en relación con el mismo, introduciendo la imprudencia grave como modo de realización del delito de contrabando y previendo la responsabilidad penal de las personas jurídicas y de las empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones carentes de personalidad jurídica, en línea con las últimas modificaciones del Código Penal.

Se definen las conductas típicas relacionadas con las mercancías de lícito comercio y se eleva a 150.000 euros el límite cuantitativo mínimo del ilícito penal, con el fin de ajustar su quantum al perjuicio social ocasionado en consonancia con el fijado para el delito contra la Hacienda Pública.

Con carácter general, y salvo de las infracciones del tan citado apartado 2.2 de la Ley, serán sancionadas con multa de entre el 100 y el 150 %, las leves; el 150 y el 250 % las graves; y entre el 250 y el 350 % las muy graves.

En el artículo 2.3 de la Ley de Represión del Contrabando se eleva a 15.000 euros el importe del valor de los géneros de tabaco a efecto de la comisión del delito de contrabando.

Junto a estas cuestiones, se establecen nuevas obligaciones cuyo incumplimiento conlleva la imposición, incluso, de una sanción tributaria. Se trata de la obligación que tienen las empresas de transporte u otros sujetos de presentar una relación completa de los datos de las personas que transportan en determinados medios cuya falta de realización se subsume en el tipo infractor del artículo 198 de la LGT.

Con el fin de facilitar el desarrollo de las tareas de control, se establece una prestación sui generis, para los titulares de determinados establecimientos, que consiste en la cesión de espacios a la Administración tributaria, sin que ésta tenga que compensar más que algunos gastos.

Finalmente, se reduce el importe de la franquicia exenta de labores del tabaco para los residentes en determinadas zonas del territorio español. Se trata de una cláusula antiabuso específica que pretende reducir el comercio clandestino de labores del tabaco.

