
Prevención y Penalización del Contrabando

Por: Héctor Guillermo Vidal Albarracín*

1.- Introducción

Existe uniformidad en que el contrabando se trata de un fraude al Estado que por su perjudicialidad debe ser erradicado. No hablamos de las medidas de tipo económico que pueden desalentar su comisión. Eso se lo dejamos a la Política Económica. Apuntamos a que la normativa procesal y penal que lo regule lo haga eficazmente, de manera que los responsables sean sancionados.

La prevención reduce la cantidad de causas judiciales y ello a su vez, permite una investigación más exhaustiva que se traduce en mayores condenas.

Se debe pues recuperar la función preventora. Al igual que en medicina mejor es prevenir que curar, en el ámbito penal una eficaz vigilancia o control evita sucesos con consecuencias irreparables que nos colocan en la búsqueda de aplicar un castigo ejemplar. Basta recordar la tragedia en la disco "Cromagnon". Este castigo, aún cuando necesario para calmar el reclamo social no va a ser justo. Se le va a cargar la acumulación de incumplimientos anteriores, muchas veces consentidos por todos.

La Aduana no sólo debe ser organizada sino que además debe funcionar dentro del sistema que exige como premisa fundamental el cumplimiento de las normas. En primer lugar las de control de seguridad, luego, porque se superó la vigilancia, acudir a la sanción. La cultura de un país no está en la cantidad de cárceles que tenga, sino en la innecesidad de usarlas como castigo por el funcionamiento de las normas de control.

Pero, además de poner énfasis en la prevención, hay que atender su regulación penal, tanto en el ámbito interno como en el internacional.

No nos olvidemos del impacto de la globalización que cuando se proyecta sobre los delitos económicos, hace que el delincuente planifique de manera que sus efectos se produzcan en el país que tenga una regulación más benigna, tal es el caso de los "Paraísos Fiscales".

2.- Inconvenientes que plantea la aplicación de normas procesales a delitos no convencionales.-

Es una realidad que los delitos socio- económicos o no convencionales requieren de normas de procedimiento especiales.

También que el Código Procesal Penal (Ley 23.984), no tuvo en consideración la problemática de la delincuencia económica.

Así, por ejemplo, la duración del sumario, que es de 4 meses, desde la indagatoria (art. 207), con una prórroga de dos meses más, resulta insuficiente.

Adviértase que en los delitos económicos son necesarios exámenes previos de carácter técnico contables (evasión impositiva) o de valoración (contrabando) o bien diligencias ha realizarse en el exterior, etc., que pueden alargar la etapa anterior a la indagación, de manera que el sumario de hecho supera ampliamente el lapso legal instructorio.

Así el segundo párrafo del art. 207 que contempla la posibilidad de exceder los 6 meses de duración "en los casos de suma gravedad y de muy difícil investigación...", se ha convertido en la regla.

Se podrá decir que si hasta ese momento no hay una persona atada al proceso, la demora no causa perjuicio, pero lo cierto es que en la actividad comercial la interdicción o secuestro de la mercadería sujeta a comiso genera graves inconvenientes. Además, en la actividad empresaria, el tener trabados los libros contables y soportar requerimientos permanentes, constituyen dificultades que traban el giro comercial.

En materia penal aduanera el momento central del proceso penal es la investigación preliminar.

* *Conjuez de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico*
Conjuez de la Cámara Nacional de Casación Penal

Al ser el derecho aduanero una materia compleja y técnica, esa etapa previa requiere ser aplicada por idóneos, esto es que tengan conocimientos específicos. Ésta exigencia no se suple con un curso de capacitación al paso, pues es imprescindible idoneidad y experiencia.

Esa especialización y oficio permiten dirigir la pesquisa hacia lo que será relevante para la acreditación del delito aduanero y la responsabilidad penal de sus autores.

Imaginemos un procedimiento en plaza en el que el tenedor de la mercadería debe acreditar su legal introducción (art. 987 del C. Aduanero). El agente interviniente debe conocer cual es la documentación habilitante, pues de ello dependerá que advierta la infracción.

Lo expuesto se acrecienta en materias aduaneras más técnicas como la clasificación arancelaria o la valoración aduanera.

Las normas aplicables, en muchos aspectos, resultan de acuerdos internacionales suscritos por la República Argentina: acuerdos que han procurado unificar la legislación de los diversos países para facilitar la circulación internacional de mercaderías.

Cabe citar entre ellos, por su especial relevancia, al convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías aprobado por la ley 24.206 y a los documentos por los cuales se estableció la Organización Mundial del Comercio, receptados por la ley 24.425; incluido el Acuerdo sobre el Valor en Aduana.

Por otra parte, las funciones de la DGA establecidas en el art. 23 del C. Aduanero, no se limitan a la recaudación de los tributos cuya percepción le está encomendada. Por el contrario, la función primordial del servicio aduanero es ejercer el control que debe tener el Estado sobre el tráfico internacional de mercadería, también para la aplicación de prohibiciones de carácter económico y no económico, como las establecidas por razones de seguridad, protección de la salud pública y preservación del medio ambiente.

Todo ello, exige una modificación y adaptación del sistema procesal común, que requiere ser de carácter integral. Esto es, adaptar la tarea investigativa preliminar a cargo del servicio aduanero, a la actividad judicial posterior.

En conclusión, se precisa un sistema procesal penal especial, distinto del que regula los delitos tradicionales o convencionales.

Adviértase que ya en la práctica ocurre que por darse circunstancias especiales se prescinde de ciertas formalidades. Tal es el caso de la requisa personal de los pasajeros a su arribo o egreso del país, donde la Cámara de Casación ha aceptado que existe un consentimiento presunto para ser revisado(1).

3.- Necesidad de una reformulación de los delitos aduaneros.

a) En el orden internacional.

La legitimación del derecho penal económico es un tema que suscita controversias debido a la naturaleza de sus ilícitos. Por un lado su carácter sancionador los hace receptores de los principios del Derecho Penal Común.

Por el otro, su contenido tributario y político los impregna de un objetivo fiscalista. Esa dualidad genera dificultades de aplicación.

Su faz penal provoca un andar cauteloso, mesurado, limitado al principio de tipicidad y las garantías individuales. A su vez, dentro de ésta perspectiva se oponen corrientes garantistas o humanistas con las posturas que buscan a través de las penas guiar las conductas.

Actualmente se advierte que en el Derecho Penal la postura humanitaria o garantista ha dado paso a una línea rigorista en la que se tiende a una expansión de su aplicación y agravación de penas. Se trata de la doctrina de la seguridad social que pretende fundamentar un Derecho Penal del Enemigo, que va acompañado de normas procesales restrictivas de las garantías individuales y a un endurecimiento de las penas. Ese Derecho Penal con resabios del Derecho Penal Autoritario, parte de dividir la comunidad en ciudadanos y enemigos, o lo que es aún peor: personas y enemigos (2).

Resulta claro que el problema principal con el que se tropieza es determinar quien es el enemigo. Así, se apunta a ciertas modalidades delictivas, tales como el terrorismo, la criminalidad organizada, delitos sexuales, etc.

En nuestro país, tales teorías que años atrás se aplicaron al terrorismo, creándose tipos penales y hasta Tribunales especiales para juzgar los delitos subversivos (3), últimamente han tenido un rebrote con relación a los delitos económicos. Así, en materia penal tributaria se estructuraron tipos de peligro abstracto para castigar a los evasores (4), se agravaron las penas de manera de evitar la libertad durante el proceso(5), lo cual recientemente se extendió a las modalidades calificadas de contrabando (6).

Desde ya no comparto que el mayor castigo se lo pretenda justificar sólo en la entidad económica del perjuicio fiscal. Por el contrario, debe estar fundamentado en una conducta más reprochable, que necesariamente debe girar sobre la mayor afectación al bien jurídico tutelado (7)

Ello no significa que se justifique una vuelta al Derecho Penal autoritario, sino que “hay que procurar alcanzar un punto de equilibrio entre el patrón empírico de “eficacia” y el patrón valorativo de “garantías”, es decir, entre el

Derecho Penal como manifestación de la pretensión punitiva del Estado en pro de la conveniencia social y la reglamentación garantística de un debido proceso que resguarde la dignidad humana de la persona.(8)

Ahora bien, lo expuesto con relación al contenido penal de los delitos económicos, choca con su contenido tributario y político, que los impregne de un objetivo fiscalista.

Esta tendencia se ve con claridad en la estructura del contrabando, que rudimentariamente podemos definir como la conducta tendiente a introducir o extraer mercaderías al o del territorio aduanero burlando el control aduanero. Si bien con un fin tributario se apunta a extender el concepto de mercadería, no se debe descuidar que al ser la mercadería un elemento del tipo ella tiene efecto directo en la amplitud del delito de contrabando.

Así, ocurrió con el comercio del Know How (asistencia técnica), software (programas de computación) y las transmisiones vía satelital. El distinto alcance que se le da a dichos bienes intangibles será un obstáculo insalvable para lograr uniformar un concepto internacional de contrabando.

En nuestro país, como más adelante desarrollaré, la jurisprudencia debió echar mano a una solución práctica mediante la aplicación del nomenclador arancelario. De tal manera, se la consideró mercadería si se encontraba posicionada arancelariamente y su ingreso o egreso al territorio aduanero tenía implementado un control aduanero. En este aspecto cabe aclarar que si bien es válido clasificar a la mercadería por la posición residual “Las demás” y determinar el hecho imponible, ello no es aplicable para definir el hecho punible.

b) En el orden interno

b1) Generalidades.-

Los altos índices de contrabando existentes en nuestro medio nos demuestran que su regulación no ha sido eficaz. Veamos porqué.

El Derecho Aduanero tiene características propias que inciden en su regulación penal, pero al ser conductas merecedoras de pena y en las que el camino es solo de ida (no hay resarcimiento suficiente para la afectación del honor o la pérdida de libertad), siempre debe moverse dentro del marco del Derecho Penal Común.

Es una realidad que la regulación del tráfico internacional de mercaderías tiene que ser dinámico, cambiante y que no puede regularse con un catálogo de hipótesis posibles de comisión. Esto es, no cabe el casuismo, pues el quehacer delictivo se vale de esa rigidez para encontrar caminos que la superan. Por eso se justifica que se recurra a tipos penales abiertos y en blanco.

Pero si bien cabe ese recurso para lograr una mayor flexibilidad acorde con el carácter dinámico de la materia a regular, no se debe caer en remisiones al vacío, en los que el destinatario de la norma no sabe cual es el campo de lo prohibido ni las consecuencias que acarrea.

De tal manera es un derecho penal especial no autónomo, que debe moverse dentro del marco del derecho penal común. Así, los delitos aduaneros se definen como toda acción, típica, antijurídica y culpable, adecuada a una figura legal.

De esos elementos constitutivos, el que presenta variantes es el de tipicidad, lo cual incide en el principio de legalidad, que en materia penal económico muchas veces es dejado de lado.

Ahora bien, los ilícitos económicos que se fueron regulando en leyes especiales, fuera del Código Penal conformando un Derecho Penal Económico, si bien han ganado importancia cuantitativa, han perdido precisión conceptual.

Estos delitos económicos como apuntaban a conductas muy cambiantes o dinámicas, echaron mano para su regulación no sólo a tipos penales abiertos (9), sino también a tipos penales en blanco (10).

Ahora bien, el principio de legalidad muchas veces es afectado por la existencia de superposición de tipos penales.

Ya vimos que la materia penal económica por su dinámica se regula a través de leyes penales especiales. Ocorre que muchas veces se legisla un tema especial con desconocimiento que el mismo roza cuestiones que ya están previstas en otro ordenamiento (11). El resultado muchas veces es inverso al objetivo que se busca, pues se trata de castigar una conducta que al quedar desplazada por otra puede generar su impunidad o un tratamiento más benigno que el querido.

Resumiendo lo expuesto, como la expansión de ilícitos económicos genera una gran dificultad para su aprehensión normativa, se busca hacerlo a través de prácticas legislativas que colisionan con el principio de legalidad.

Así el principio de legalidad se ve afectado por:	1.- Falta de precisión o amplitud del tipo (tipos penales abiertos o en blanco, aplicación de la analogía)	
	2.- Superposición de tipos	-mismo nivel (delito aduanero y delito tributario). -distinto nivel (delito e infracción aduaneros, Ilícitos cambiarios)
	3.- Cambios legislativos (Irretroactividad de la Ley penal más benigna)	
	4.- Practica investigativa (Procedimientos espectaculares que dejan de lado el principio de subsidiariedad –última ratio- del Derecho Penal)	

b 2) Regulación legal del derecho aduanero.-

Desde el primer ordenamiento aduanero (Ordenanzas de Aduana de Cristóbal Aguirre, en 1876), hubo una gran evolución. Se pasó de un reordenamiento de leyes sucesivas, decretos reglamentarios, resoluciones de Aduana (sistema mosaico), a la ley 22.415, que si bien es especial, se la denomina “Código Aduanero”, por su armonía y sistematización, sólo modificada para introducir agravaciones del contrabando en el caso de armas y de estupefacientes (12), para elevar el tope monetario del contrabando menor (13) y también aumentar las penas por la mayor entidad económica (14).

Por Decreto 618/97, se unificó la autoridad aplicación, siendo la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que está a cargo de la Dirección General de Aduanas (DGA) y la Dirección General Impositiva (DGI).

b 3) Contenido.-

Al Derecho Aduanero le interesa el tráfico internacional de mercaderías. Veamos el siguiente cuadro:



b 4) Autonomía.-

A través de sus elementos básicos, advertiremos porqué el Derecho Aduanero requiere de un tratamiento especial. Ello le da cierta autonomía.

Tales elementos básicos son: mercadería, territorio aduanero, importación y exportación

b 5) Problemática del Derecho Penal Aduanero.-

Cabe hacer un doble enfoque:

- **Intrasistemático:** Distinguir el delito de la infracción aduanera, y
- **Extrasistemático:** Diferenciar delito aduanero del delito no aduanero conexo:
 - a) económico
 - b) no económico

Respecto al enfoque interno, dado que las infracciones y los delitos aduaneros tutelan el mismo bien jurídico, su definición no nos ayudará a diferenciar unos de otros.

Con anterioridad al Código Aduanero, que como vimos es la ley vigente, el art. 166 bis de la Ley 21898 establecía “en las infracciones aduaneras la responsabilidad es objetiva” quiere decir, que la diferencia con los delitos aduaneros era cualitativa y estaba en el elemento subjetivo.

Actualmente, no hay un criterio legal para distinguir el delito de las infracciones aduaneras, teniendo ambos ilícitos la misma estructura.

En las Infracciones aduaneras el esquema de responsabilidad gira alrededor del incumplimiento de deberes inherentes al régimen, operación, destinación o situación en que se encontrare (15)

Es decir, que en su estructura se incluye el ingrediente subjetivo que tiene como mínimo una violación a un deber de cuidado, que caracteriza a las modalidades culposas. El problema es si dentro del ámbito infraccional también se admite la conducta intencional y en su caso, cual sería el límite con el delito aduanero.

Tal situación conflictiva, también se da en otros supuestos infraccionales (arts. 947, 965, 970 y 985 del Código Aduanero) y respecto a delitos conexos no aduaneros. En este último caso, que constituye el aspecto extrasistemático de la problemática, el bien jurídico protegido si nos permite diferenciar los delitos aduaneros de los no aduaneros conexos.

No obstante, la definición del bien jurídico protegido en los delitos aduaneros, que según la exposición de motivos del Código Aduanero, es el control que las leyes acuerdan a las aduanas a los fines de la importación y de la exportación, presenta dificultades en cuanto a su alcance y limitación. Así cabe distinguir el:

Control aduanero	En si mismo, o
	para proteger otro bien

El primer criterio, que es funcional para ser válido requiere una explicación, pues no se trata de un mero incumplimiento o apartamiento a cualquier deber del Estado, sino la violación de aquellos que permitan realizar adecuadamente la función específica aduanera. Esto es no cualquier omisión o entorpecimiento, pues en definitiva, todos los delitos son una desobediencia al Estado.

Para el segundo enfoque el control aduanero sería un bien jurídico en función de otros bienes (salud pública, seguridad común, comercio internacional, etc.) a cuyo servicio se halla dirigida la actividad aduanera.

Pero no todas las prestaciones del Estado tienen igual importancia, sino en relación a lo que se quiere proteger, por eso su regulación distinta. Por ello, en el Código Penal, Título XI se tutelan los delitos contra la Administración Pública, que tampoco son prestaciones o servicios valiosos en si mismos, sino porque garantizan otros bienes, por ej. la administración de justicia. O bien en leyes especiales, caso del contrabando, o de la materia cambiaria, al considerar que es importante que exista un control de cambios (16).

La segunda postura es la que exige que se afecte la función específicamente aduanera, esto es, tiene que provocarse un incumplimiento tributario o eludirse una prohibición o un pago indebido de estímulos a la exportación (17).

Otra situación que plantea el bien jurídico tutelado en su limitación. Veamos el siguiente cuadro:

Límites del control aduanero	Oportunidad para ejercerlo	Se ha discutido la duración del control aduanero en materia de importaciones temporales y también en el caso de sustancias perecederas, que eran despachadas a consumo con prohibición de comercialización hasta tanto se obtuviera el resultado de un análisis bromatológico sobre una muestra extraída previamente.
	Autoridad que lo ejerce:	Debe ser la aduana aunque cabe su delegación en otra fuerza de seguridad u organismo, en la medida que la función que se ejerza sea aduanera
	Contenido:	a) Económico b) No económico

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Gordo” amplió excesivamente el bien jurídico a cuestiones de política económica.

Luego, a través del caso “Legumbres” (18) lo limitó, poniendo un freno a la interpretación extensiva de contrabando. Sólo tutela las funciones específicamente aduaneras, excluyéndose las cambiarias.

Dicho precedente, como veremos es citado muchas veces en forma errónea y hasta para decir cosas opuestas. Así, ocurrió al discutirse si el dinero es mercadería

Como señalé al inicio, la jurisprudencia se ha inclinado por resolver si ciertos bienes son mercadería según que tengan una posición arancelaria. Así lo hizo respecto de los intangibles “Software”, “know How”, “transmisiones vía satelital” y del dinero.

En el caso “Salazar” (19), donde se investigó el transporte en equipaje de doble fondo de dinero falso, la Cámara Nacional de Casación revocó una condena de contrabando, porque si bien aceptó que el dinero era mercadería porque se lo podía ubicar en la PA 49.07 como billete de banco, como la clasificación no preveía el caso de falsedad se condenó por introducción de moneda falsa.

Un tiempo después se dictaron dos fallos en la Cámara Penal Económico, respecto de pasajeros que transportaban dólares en su equipaje. Pareciera que la Sala A (20), está más por exceptuar el hecho como delito aduanero, mientras que la B (21) se inclina por su inclusión como contrabando.

En mi opinión, el dinero es siempre mercadería, pero según su empleo o vía su tratamiento es distinto. Una cosa es la moneda extranjera como medio de pago en una operación de exportación y otra la que transporta un pasajero.

Tráfico de dinero o moneda extranjera:	Por Equipaje	Ingreso: Obligación de declarar	Omisión o inexactitud	Infrac. Equipaje o menor
		Egreso: Prohibición de salida más de u\$s10.000	Ocultación:	Contrabando: 864, d) CA.
	Por transferencia	Ingreso y Egreso:	Control cambiario D 2561/64 RPC (t.o.1985). (Si es sospechosa y + u\$s 50.000 lavado de dinero - ley 25.246-)	

Ahora bien, resulta interesante destacar que la CSJN a nivel infracción aduanera dijo una cosa y otra cuando se trató de contrabando.

Así, en el supuesto del inc. c) del art. 954 del Código Aduanero (22), al dejarse sin efecto el control cambiario(23), el Tribunal Fiscal de la Nación en reunión plenaria, estableció que perdió virtualidad (24). Luego, la CSJN, puntualizó que el bien jurídico es la veracidad, es decir, que el ingreso o egreso indebido de divisas provocado por una inexactitud en una operación aduanera, quedaba dentro del ámbito aduanero.

En cambio, la misma Corte, in re “Legumbres” había dicho que si se trata del delito de contrabando, lo cambiario está excluido de su tipo penal.

Que pasaría pues, si una declaración inexacta que afectara el ingreso o egreso de divisas por el despliegue engañoso del sujeto activo, tuviera categoría de contrabando?

Otra cuestión en la que existen controversias sobre el alcance del control aduanero se da con respecto a los tributos comprendidos.

La modalidad de contrabando prevista en el art. 864, inc. b) del Código Aduanero, contempla una conducta “...con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere...”

Ello plantea el siguiente problema:

Si bien a los fines tributarios no hay inconveniente de ser más flexible, al ser un elemento normativo del tipo

Tratamiento	Aduanero:	Esta claro que se refiere a destinaciones, operaciones
	Fiscal: No dice si comprende	1) Todos los tributos que deben abonarse en ocasión de la importación de la mercadería (IVA, Ganancias e imp. Internos), ó 2) Solo los tributos aduaneros.

penal de contrabando, se exige una interpretación restringida.

Dicho de otra forma, si bien tanto la Aduana como la DGI deben velar por el pago de los tributos, a los fines de precisar el tipo penal de contrabando, es importante precisar la función que al respecto le compete a uno u otro organismo.

En tal sentido, se puede decir que la DGI tiene como función la obtención de los recursos económicos del Estado mediante la exigencia de prestaciones pecuniarias a los individuos a través del poder de imposición del Poder Legislativo (art. 17 y 75, inc. 2 de la Constitución Nacional) y del poder de recaudación del Poder Ejecutivo (en manos del Jefe de Gabinete art. 100, inc. 7 de la Constitución Nacional).

Mientras tanto, la actividad del servicio aduanero es doble. Así, si bien deben aplicar y recaudar tributos, su función esencial es el control de la circulación física de mercadería a través de límites aduaneros, lo que persigue objetivos que exceden en importancia a lo meramente tributario, tales como la protección de la salud de la población, la sanidad animal, vegetal o bromatológica, la seguridad pública y la defensa del Estado, la preservación del medio ambiente, la conservación de los recursos naturales, la prevención de la contaminación, y otras metas de similar trascendencia. Para asegurar tales fines, la herramienta tributaria generalmente resulta inadecuada, debiéndose recurrir a la aplicación de prohibiciones a la importación y exportación (25).

Dicha diferencia de finalidades se ve reflejada en la forma en que fueron tipificadas penalmente las conductas que las afectan. Así, mientras el delito de contrabando tiene como bien jurídico protegido el adecuado ejercicio del “control aduanero”, el delito de evasión tributaria protege “la hacienda pública entendida como la actividad financiera del estado” (26).

A pesar de dichas diferencias, la facilidad para obtener recursos al realizar el control sobre la circulación de mercaderías hizo que se le encomendara a la aduana la aplicación del derecho tributario no aduanero, considerando como hechos jurídicos generadores de obligaciones a los hechos aduaneros de paso.

Así, la ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) considera como hecho imponible a las importaciones definitivas de cosas muebles (27) y lo mismo acontece respecto a los Impuestos Internos, a través de la equiparación del “expendio” al despacho a plaza en las importaciones para consumo (28). En cambio, en el Impuesto a las Ganancias, si bien la importación no configura hecho imponible, procede su liquidación cuando se comercializa la mercadería importada (29).

No obstante ello, la liquidación, devolución y fiscalización de esos tributos le sigue correspondiendo a la DGI, pues la aduana sólo estaría autorizada a **recibir** el importe de los tributos no aduaneros vinculados a la importación y a la exportación (30).

Dicha conclusión, no se ve afectada por la fusión de ambos organismos (ex Administración Nacional de Aduanas y la DGI) en la Administración Federal de Ingresos Públicos (31), quien pasó a ser la titular directa del derecho a crédito, pues la nueva DGA no pierde por ello su condición de agente de percepción (32).

De tal manera, respecto a dichos tributos la DGA es solo agente de percepción y cuando los incluye en la liquidación que le efectúa al importador, lo hace a título provisorio, correspondiéndole la liquidación definitiva y fiscalización a la DGI (33).

Por lo tanto, al ser la DGI quien tiene las facultades legales para velar por el fiel cumplimiento de estos tributos (IVA, Impuestos Internos, Ganancias), las conductas que puedan afectar su percepción, escapan al control aduanero y caen dentro de la órbita del régimen penal tributario.

Trasladando tales pautas a la hipótesis aquí planteada (maniobra en la que se engaña a la aduana y los efectos sólo recaen sobre tributos no aduaneros), cabe concluir el servicio aduanero habría sido engañado en una cuestión que no es aduanera, pues no afecta el tráfico internacional de la mercadería.

Veamos algunos de los casos planteados en la jurisprudencia.

En un supuesto de introducción desde el área aduanera especial (Tierra del Fuego) hacia el territorio continental de cigarrillos de origen nacional que estaban exentos de impuestos internos siempre que fueran consumidos allí, nuestro Tribunal Superior señaló que era contrabando (34).

Los impuestos internos gravan el expendio y comercialización de los productos que por primera vez entran a competir en el circuito económico nacional, pero resulta que su introducción puede provenir tanto desde el exterior como desde una fábrica local. Por ello, a fin de obtener una mayor seguridad y garantía en la percepción del tributo, se establecía que el mismo sea percibido antes de que el producto gravado salga materialmente del recinto de la fábrica o del lugar del depósito aduanero correspondiente (35).

Se advierte entonces que se le encomienda a la aduana que verifique el pago del impuesto interno a través de constatar la intervención de la D.G.I. Se ve que la función aduanera además de ser secundaria y meramente operativa, no guarda ninguna relación con ese impuesto y por más que integre el trámite de una operación de importación, su violación podrá ser un fraude fiscal, pero nunca configurar el delito de contrabando.

El servicio aduanero habría sido engañado en una cuestión que no es aduanera, ya que no afecta el tráfico internacional de mercadería (36).

En un caso posterior se volvió sobre el tema. Se trataba de la importación de automotores en la que se había simulado la calidad de usuario a los fines de tributar menos IVA y ganancias.

La Cámara Nacional de Casación, Sala I (37), adhiere a la tesis amplia sustentada por la Sala III en precedentes anteriores (38) y señala que “... es determinante para la punición del delito de contrabando que la acción tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, que tanto las tienen para lograr la recaudación de gravámenes como para velar por la correcta ejecución de las normas que estructuran el ordenamiento económico nacional (C.S.J.N., doctrina de fallos: 296: 473 y 302: 1078); y que, por tanto, el tipo acuñado en el art. 864, inc. b) del C.A. se perfecciona cuando se comprueba el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto. Por ese motivo no cabe realizar una distinción entre tributos propiamente aduaneros y los restantes, pues lo realmente relevante es la burla del control mediante la desnaturalización del régimen de importación de automotores establecido en el decreto 2677/91. Si ello es así, y si se ha demostrado, en el sub lite, que se varió el tratamiento fiscal de la mercadería (se pagó menos IVA y no se abonó ganancias) y que en varios supuestos la subfacturación de los bienes alteró la base imponible de todos los tributos (los propiamente aduaneros y los demás de naturaleza fiscal) (...) cabe pronunciarse en el sentido de que el art. 864, inc. b) del C.A. fue bien aplicado ...”

De tal manera, dichos precedentes se inclinan por la postura amplia, sosteniendo que el artículo 864, inc. b) del Código Aduanero abarca tanto a los tributos aduaneros como los no aduaneros, pero ninguno de ellos se detiene a analizar su concurrencia típica con el delito de evasión. En tal sentido, sólo señalan que resulta aplicable el delito de contrabando, sin advertir que al existir una unidad de acción y una pluralidad típica (se configura tanto el delito de contrabando como el delito de evasión) se debería aclarar si dicha concurrencia es ideal o sólo aparente (39).

En forma contraria, la Sala IV de ese mismo Tribunal, sostiene el criterio restringido que circunscribe el aspecto fiscal del tipo en cuestión solo a los tributos aduaneros (40).

Las nuevas técnicas de tipificación utilizadas por el legislador exigen a fin de respetar el principio de legalidad un análisis global de reprobación para saber si el hecho verdaderamente es subsumible en el tipo penal en cuestión, resultando necesario en éste supuesto delimitar el control aduanero en materia de tributos a partir de una correcta interpretación del bien jurídico tutelado (41).

No nos olvidemos que la ampliación de lo que cae bajo dicho control a cargo de la aduana, significa una mayor dimensión del delito de contrabando, por lo que se debe ser muy cuidadoso al momento de seleccionar el catálogo de sus funciones y limitarlas a aquéllas que son *esencialmente aduaneras*.

b) El bien jurídico protegido en el delito de contrabando.-

La evolución del bien jurídico protegido por el delito de contrabando puede resumirse de la siguiente manera:

1era. etapa: Se tiende a proteger el control aduanero al igual que evitar un perjuicio fiscal. La doctrina sostenía que “el elemento intencional y la clandestinidad eran indispensables en la configuración del contrabando, pero que en menor medida también lo era el perjuicio fiscal” (42).

2da. etapa: A través de la reforma introducida por la ley 14.129, se agregó, como párrafo final al artículo 187 de la Ley de Aduana que “... para la configuración de este delito no es necesaria la concurrencia de perjuicio fiscal ...”. Si bien dicha referencia normativa fue luego suprimido por la ley 14.792, en ésta etapa se pone el acento en la función de control que las leyes acuerdan a las aduanas. Como nos enseña D’Albora “el núcleo de la tutela jurídica del contrabando

es la protección de esa legislación específica de la aduana, en otros términos, el régimen de control aduanero (43).

3er. etapa: Se tiende a ampliar el bien jurídico protegido por el contrabando, sobre la base de su consideración como delito económico. Así, la jurisprudencia señaló que “la finalidad de la figura de contrabando no es primordialmente la preservación de la integridad de la renta fiscal, sino la preservación de los objetivos de la política económica fijados por el Estado en su carácter de órgano rector de la economía nacional”. “Por ello declara explícitamente el artículo 187, inciso f) de la Ley de Aduana, que lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades de aquél organismo, que tanto las tiende para lograr la recaudación de los gravámenes como para velar por la correcta ejecución de las normas que estructuran el ordenamiento económico nacional...” (44).

4ta. etapa: La ley 21.898, según se indica en su Exposición de Motivos dice que “el bien jurídico protegido está constituido por “el adecuado ejercicio de la función de control del tráfico internacional de mercaderías asignada a las aduanas” (45). El actual Código Aduanero continúa en esa línea de precisar más el contenido del contrabando, de manera que quede en claro que lo tutelado no es la recaudación fiscal, ni la regulación de la política económica del Estado en relación con las operaciones de importación o exportación, sino el *ejercicio de la función principal encomendada a las aduanas, tal es, el control sobre la introducción, extracción y circulación de mercaderías*. “El papel general de la Aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales referentes al tránsito de las fronteras, y dichas prohibiciones se fundan en diferentes razones: fiscales, económicas, sociales y de higiene pública” (46), como así también la “salud pública” y “seguridad común”, para comprender el tráfico internacional de estupefacientes y de armas (47).

De tal manera, el bien jurídico protegido en el delito de contrabando es el normal funcionamiento del “control aduanero” pero en el ejercicio de funciones esenciales de la actividad aduanera. Al no poder desconocer el destinatario cuál es la función primordial de las aduanas, esto es, el control sobre la introducción, extracción y circulación de las mercaderías, está en condiciones de saber anticipadamente cual es el ámbito de lo permitido y de lo prohibido. Esta afirmación, como veremos, depende de que no medien interpretaciones extensivas que incluyan otras funciones no propiamente aduaneras que le delegan otros organismos.

Por ello, tales ampliaciones del tipo penal no tienen origen en su redacción o estructura, que como vimos, debe responder a la dinámica de la materia que tiende a regular, sino en la arbitrariedad o ilegitimidad de su interpretación.

En ese aspecto, la existencia de un código aduanero como cuerpo normativo armónico y sistemático, es importante para facilitar una adecuada interpretación de la figura delictiva (48).

Veamos las disposiciones que se refieren al tema:

El artículo 23 contempla, en el inciso a), como función de la administración Nacional de Aduanas “Ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías”.

El artículo 17 señala: “La Administración Nacional de Aduanas es el organismo administrativo encargado de la aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercadería”.

El artículo 19, a su vez, expresa: “Constituyen aduanas las distintas oficinas que, dentro de la competencia que se les hubiere asignado, ejercieren las funciones a que se refiere el artículo 17 en especial, las de percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las operaciones de importación y de exportación se hallaren gravadas, y las de control del tráfico internacional de mercadería”.

Finalmente, el artículo 112 establece: “El servicio aduanero ejercerá el control sobre las personas y la mercadería incluida la que constituye medio de transporte, en cuanto tuvieren relación con el tráfico internacional de mercadería”.

En un concepto rudimentario, el control aduanero se ejerce sobre mercaderías y en la frontera, esto es, se controla el traspaso de toda mercadería, sea que entre o que salga al o del entorno

Veamos ahora si a través de esos conceptos que proporciona el ordenamiento legal, el destinatario puede conocer cuál es esa función principal de las aduanas.

El principal obstáculo que se presenta es que a la aduana se le encomiendan otras funciones no aduaneras, por que operativamente se considera más eficaz que ese organismo controle su cumplimiento. Si aceptáramos que, a los fines del contrabando, también esas funciones delegadas integren el control aduanero, ocurriría que por la vía operativa se complementaría la norma penal en blanco, ampliándose su tipo legal.

Ello significa que operativamente se puede aceptar que dicho organismo cumpla en forma ocasional funciones que no le son propias. Pero cuando queremos analizar la dimensión del delito de contrabando, dado que tales funciones integran su tipo penal, debemos depurar el catálogo de atribuciones e incluir sólo aquellas que son estrictamente de su competencia específica, pues se intenta proteger esa función principal de la aduana (49).

Estimamos que lo relevante es su naturaleza, pues sólo deben integrar el control aduanero aquellos requisitos específicamente aduaneros, esto es, que inciden directamente en el tráfico internacional de mercadería. Su carácter aduanero entonces dependerá de su naturaleza o incidencia aduanera y no del hecho que integre el trámite de una operación aduanera.

En conclusión, la función de la aduana a los fines del contrabando es controlar el tráfico internacional de mercadería, que es su bien jurídico; y tal función la cumple con fines arancelarios y de cumplimiento de las prohibiciones. Toda otra función de contralor que también se le pueda encomendar a la aduana que no guardare relación directa con tales objetivos, es irrelevante para su configuración.

El tema tiene importancia práctica pues, a diferencia de la ley penal aduanera, en el régimen penal tributario cabe la extinción de la acción penal por pago de la pretensión fiscal.

Sobre la base de la interpretación que debe hacerse del bien jurídico tutelado, adhiero a la postura restringida, de que solo debe comprender los tributos aduaneros. Tal como sugiere Medrano (50), podría reemplazarse la palabra “fiscal” por “arancelaria”, o simplemente, dejarlo como “tratamiento aduanero distinto”.

En conclusión, no basta con que se afecte el “ordenamiento económico nacional”, ni tampoco que la conducta incida sobre tributos, que si bien están vinculados a la importación, por no ser fiscalizados por el servicio aduanero escapan a su control.

Esta interpretación permite descartar la existencia de superposición de tipos penales y resulta acorde a la postura seguida por nuestro Superior Tribunal en el fallo “Legumbres” que, al decir de Spolansky, “deslindó con aguda cirugía conceptual, el delito de contrabando (...) evitando que dos hipótesis distintas se unificaran injustificadamente en el ámbito de un mismo bien jurídico” (51).

Las conclusiones precedentes sobre la inexistencia del delito de contrabando, no alcanzan al supuesto en que la maniobra implique un engaño a la aduana con efectos tanto en tributos aduaneros como en no aduaneros.

Se advierte pues que a partir de un mismo hecho como por ejemplo, una subvaluación que genera la disminución de la base imponible y por ende una menor tributación de derechos de importación y de Impuesto al Valor Agregado, se afectan dos disposiciones penales, la del delito de contrabando y la del delito de evasión.

Ello nos ubica dentro del terreno dogmático denominado concurso de delitos que siguiendo a Zaffaroni se puede presentar bajo cuatro modalidades (52):

- 1) Puede concurrir en una única conducta varios tipos (leyes), lo que se llama *conurrencia ideal o de leyes*;
- 2) Puede concurrir en un único pronunciamiento condenatorio judicial varias conductas (delitos), lo que se llama *conurrencia real o de delitos*;
- 3) En el concurso ideal hay que cuidar que la concurrencia de tipos sea efectiva, pues puede darse una *conurrencia aparente de tipos o leyes*.
- 4) En el concurso real, hay que cuidar que se trate efectivamente de una pluralidad de conductas, pues puede darse una reiteración que sólo aumente el contenido del injusto (*delito continuado*).

Atento a que en la hipótesis planteada existe unidad de hecho o de comportamiento, se deben descartar las modalidades de concurso real y delito continuado, para pasar a analizarse si existe un real doble encuadramiento del hecho (concurso ideal) o sólo aparente.

Se entiende que hay concurso ideal cuando un único comportamiento es abarcado por una pluralidad típica (53). En cambio, se considera que dicha concurrencia es sólo “aparente”, cuando a través de un análisis mayor se advierte que una de las leyes concurrentes excluye o incluye a las restantes (54).

De tal manera, la diferencia entre una y otra forma de concursos se encuentra en que en el concurso aparente o de leyes, uno de los tipos aprehende la totalidad de la conducta y el restante o los restantes, toman solamente ciertos fragmentos o aspectos del hecho (un tipo contiene o incluye a los tipos que describen parcialmente la conducta), mientras que en el concurso ideal, ninguno de los tipos toma la totalidad del hecho, sino que cada uno de ellos aprehende ciertos aspectos del hecho (sólo el concurso de tipos abarca la totalidad del hecho, pues ninguno de los tipos incluye dentro de sí al otro) (55).

Llevando tales pautas al supuesto en análisis, cabe concluir que no es posible considerar que alguno de los tipos en juego comprenda la totalidad de la conducta prohibida.

En tal sentido, si bien el ardid surge como un elemento común entre ambos tipos (si bien el art. 864, inc. b del C.A. no exige ardid, su existencia no descarta su adecuación al tipo), los restantes elementos difieren y no permiten ser absorbidos por ninguno de ellos. Al delito de contrabando sólo le interesan las maniobras que afecten el control en cuestiones esencialmente aduaneras (circulación internacional de mercadería) y al de evasión sólo la indemnidad de la hacienda pública.

Por ello, si a través de una misma conducta se afectan dichos aspectos diferentes, la solución adecuada a la hora de su juzgamiento es impedir la acumulación material de los tipos penales y aplicar sólo el tipo de pena mayor, tal como lo dispone el artículo 54 del Código Penal.

Por último, cabe señalar que los delitos aduaneros pueden tener conexidad con otros delitos no aduaneros que no tengan contenido económico. Es el caso, de un hurto o robo de mercadería de un depósito ubicado en zona primaria aduanera (art. 163 o 164 del C.Penal y art. 865 inc. d) del Código Aduanero); el delito de asociación ilícita (art. 210 del C.Penal); la figura de confabulación (art. 4 de la ley 24.924) y la modalidad de contrabando agravado por el número (art. 865, inc. a) del Código Aduanero); el delito de incumplimiento de los deberes de funcionario público (art. 248 del Código Penal) y la figura de contrabando culposo prevista en el art. 868 del Código Aduanero. Tales situaciones, luego de un análisis intrasistemático, esto es excluida la posibilidad de la aplicación de una figura aduanera compleja, deberán ser resueltas por aplicación de las reglas del concurso de delitos.

Una forma de armonizar el uso de fórmulas amplias con la seguridad jurídica que exige el principio de legalidad, es a través de un bien jurídico preciso y claro. No solo resultará útil para la tarea de interpretación y resolver con-

flictos de superposición de tipos o figuras punibles, sino para mensurar la pena. La agravación del castigo siempre tiene que tener como correlato una mayor afectación al bien jurídico tutelado.

Ahora bien, tal tarea de adecuación, debe hacerse preservando su fisonomía propia. Basta señalar al respecto que la función aduanera no solo comprende la percepción de tributos o el debido pago de los estímulos, sino también el cumplimiento de las prohibiciones a la importación y a la exportación, que no solo son económicas, sino que también protegen cuestiones no económicas, como la seguridad pública, salud pública, el patrimonio artístico, histórico, arqueológico o científico, conservación de las especies animales o vegetales, etc.(56).

Esa búsqueda de que tales leyes especiales retomen coherencia sistemática, deberá hacerse a través del principio de tipicidad.

De tal manera se deben precisar las definiciones legales de la evasión y del contrabando para descartar posibles superposiciones de sus tipos penales. También alinear la relación delito infracción en ambos regímenes sobre la base de la mayor o menos afectación al bien jurídico tutelado.

b 7) Conclusiones.-

A los fines de la mayor eficacia en la represión del delito de contrabando, se debe reformular su tipo penal.

Aún cuando aceptemos la conveniencia de estructurar la conducta punible de los delitos aduaneros a través de tipos abiertos, se los debe diferenciar legalmente de las meras infracciones aduaneras y de los delitos conexos.

A tal fin, sus elementos normativos deben ser unívocos (no equívocos o con alcances distintos según el fin perseguido).

También se debe trabajar el bien jurídico tutelado para que no admita discusiones y pueda cumplir su función de determinación.

Finalmente, estimo que sería conveniente ajustar las fórmulas de los artículos 886 y 887 del Código Aduanero que regulan la responsabilidad penal de la persona jurídica, de manera que se reprima en forma expresa la acción institucional de las entidades, en vez de inferirse de las sanciones a aplicar(57).

Notas

- 1 C N Casación Penal. Sala III Marzo 7 de 1996 "Carreño Roca, Jorge". El Tribunal distingue la prevención general, donde hay un consentimiento presunto a requisas personales y registros para control general, de la prevención especial que requiere sospecha de comisión de un delito, conforme al Código Procesal penal.
- 2 Gunter Jacobs y Cancio Meliá, "Derecho Penal del Enemigo", Cuadernos Civitas. Civitas Ediciones S. 2003, Madrid, España. Según explica el último autor citado esta teoría se reintroduce a partir de los trágicos sucesos del 11 de septiembre del 2001 y se caracteriza por una criminalización en los periodos previos a lesiones de bienes jurídicos.
- 3 Ley 19.053 (B.O. 1/6/71)
- 4 Ley 23.771 (B.O. 27/2/90)
- 5 Ley 24.769 (B.O. 15/1/97)
- 6 Ley 25.986 (B.O. 5/1/05) que modifica el art. 865 del Código Aduanero.
- 7 H.G. Vidal Albaracín, "Delitos Aduaneros", Mario A. Viera Editor, Buenos Aires, 2004
- 8 Internet "El Dial.com." del 8/7/05.
- 9 Un ejemplo de tipo penal abierto es la fórmula "cualquier otro ardid o engaño", que el art. 863 del Código Aduanero tomo de la figura básica de la estafa (art. 172 del Código Penal)
- 10 Un tipo penal en blanco se estructura con un enunciado que requiere ser integrado por normas penales y no penales. Esta delegación legislativa ha sido cuestionada constitucionalmente.
- 11 Ello ocurrió en materia penal tributaria cuando se dictó el art. 10 de la ley 23.771, que superpuso una modalidad de evasión fiscal con el delito de contrabando.
Si bien dicho problema quedó superado con la ley 24.769, actualmente subsisten dificultades entre las materia aduanera y penal tributaria.
- 12 Ley 23.353
- 13 Ley 24.415
- 14 Ley 25.986 (BO 5/1/05)
- 15 Código Aduanero, art. 902: "1. No se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o a cualquier otro acto o situación en

- que interviniera o se encontrara, salvo los supuestos de responsabilidad por hecho de otro previstos en este código.
2. La ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de sanción, salvo las excepciones expresamente previstas en este código.”
- 16 Ver Spolansky comentario fallo Legumbres LL 17/12/90. LL, 1991-A- pág. 73,
 - 17 Ver el punto 3 del presente en el que se describe el contenido del Derecho Penal Aduanero.
 - 18 C.S.J.N. in re: “Legumbres S.A.” y otros s/ contrabando” del 19-10-89 El Derecho, To. 136, 1990
 - 19 Cámara Nacional de Casación, Sala II, in re: “Salazar, Florentino s/ Recurso de Casación”, del 18-10-94
 - 20 El 24-9-02 una pasajera (“Josefa de Strazberg”), de salida que transportaba u\$s 80.000 entre sus ropas, se ordena archivo porque la ocultación fue por seguridad y no para eludir el control aduanero.
El 3-10-02, un pasajero español (Jordi Tocabens Aymani) con u\$s 100.000 que recibió como pago por venta de mercadería en Argentina. Sin ocultación. Se aplica “Legumbres” y se extrae testimonio para determinar ilicitud cambiaria. Apelación del fiscal fue a Casación, donde se dictó el caso Salazar, pero volvió con una nulidad procesal, sin pronunciarse sobre el fondo. En otro precedente más reciente, con el voto de los Dres. Hendler y Repetto expresamente señalan que “Los instrumentos meramente representativos de valores monetarios, no constituyen mercadería susceptible de importación o exportación, salvo en lo que concierne a las compras o ventas de billetes hechas por las entidades emisoras (Sala B Res. 260 F284 año 2005).
 - 21 El 24/9/02, un pasajero chino (“Kyung”) viajaba al exterior con u\$s dentro de dos osos de peluche. Se confirma procesamiento por contrabando
 - 22 Código Aduanero, Art. 954: “1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:
 - a) Un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio;
 - b) Una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el valor en aduana de la mercadería en infracción;
 - c) El ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia.
 2. Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apart. 1, se aplicará la pena que resultare mayor.”
 - 23 Decreto 530/91
 - 24 Tribunal Fiscal de la Nación, en plenario, “YPF” del 23/9/85.
 - 25 Cfr. Adrián M Miguez y Federico M. Palavecino Derecho Tributario y Derecho Aduanero. Suplemento de La Ley Periódico Económico Tributario del 16/06/1998.
 - 26 Edwards, Carlos Régimen Penal Tributario. Ed, Astrea, pág. 26.
 - 27 Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349, artículo 1: “Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre: (...) c) Las importaciones definitivas de cosas muebles; ...”. Texto ordenado por Decreto 280/97 (B.O. 15/4/97), Anexo I. Modificada por Leyes 24.885 (B.O. 28/11/97); 24.920 (B.O. 31/12/97); 24.977 (B.O. 6/7/98); 25.063 (B.O. 30/12/98); 25.063 Insistencia (B.O. 2/8/99); 25.239 (B.O. 31/12/99); 25.360 (B.O. 12/12/00); 25.401 (B.O. 4/1/01); 25.405 (B.O. 6/4/01); 25.406 (B.O.6/4/01); Decretos 493/01 (B.O. 30/4/01); 496/01 (B.O. 2/5/01); 615/01 (B.O.14/5/01); 733/01 (B.O. 5/6/01); 845/01 (B.O. 25/6/01); 959/01 (B.O. 27/7/01); 1.008/01 (B.O. 14/8/01); 1.159/01 (B.O. 12/9/01) y 1.565/01 (B.O. 3/12/01); Ley 25.525 (B.O. 9/1/02); Decreto 2.312/02 (B.O. 15/11/02) y Leyes 25.710 (B.O. 8/1/03) y 25.717 (B.O. 10/1/03).
 - 28 Ley de Impuesto Internos 3764, con las modificaciones hasta la ley 23.871.
 - 29 Se debe hacer un pago a cuenta que percibe la DGA sobre el valor de las importaciones implementado por la Resolución General de la DGI N° 3543/92
 - 30 Ver al respecto el excelente trabajo de la Dra. Ivana Bronzovic, El perjuicio fiscal en el artículo 954 del Código Aduanero. Publicado en la Rev. del Instituto Argentino de Estudios

Aduaneros N° 9, 1er. semestre de 1996, pág. 64, en donde trata el tema y cuestiona la calidad de agente de percepción de la DGA. Ver también, Palavecino, Federico M. y Barbato, Daniel J. Responsabilidad por deudas y multas impositivas y aduaneras. Ed. La Ley, Buenos Aires, febrero de 2001, pág 52 en donde se señala que “un agente de percepción peculiar es la Dirección General de Aduanas, que actúa como agente de percepción del Impuesto al Valor Agregado que grava las importaciones definitivas de mercadería, y de pagos a cuenta del Impuesto al Valor Agregado (Resolución General DGI 3431) y del Impuesto a las Ganancias (Resolución General DGI 3543), que luego transfirió”.

- 31 Los Decretos 1156/96, 1589/96 y 618/97 establecieron dicha fusión, otorgándole a la AFIP, todas las funciones que por el art. 23 del Código Aduanero le correspondían al Administrador Nacional de Aduanas. Al respecto, Fernando D. Seleme considera que tuvo una gran importancia práctica el cambio de órgano administrativo de recaudación (cfr. La punición del beneficio fiscal en ... ob. cit.).
- 32 Respecto al Impuesto al Valor Agregado ver ley 23.349 y modificaciones que en su artículo 51 dispone que “El gravamen de esta ley se regirá por las disposiciones de la Ley N° 11.683 texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y su aplicación, percepción y fiscalización estarán a cargo de la D.G.I., quedando facultada la A.N.A. para la percepción del tributo en los casos de importación definitiva” y su decreto reglamentario 692/98 que en su artículo 65 faculta a la aduana a liquidar el gravamen pero con carácter provisorio. También, la Resolución General 3431, modificada por Resolución General 3474/92 (B.O. 10/3/92), Resolución General 3955/95 (B.O. 28/2/95), Resolución General 3964/95 (B.O. 23/3/95), Resolución General 3975/95 (B.O. 4/4/95), Resolución General 157/98 (B.O. 1/7/98), Resolución General 213/98 (B.O. 28/9/98) Resolución General 256/98 (B.O. 12/11/98), Resolución General 317/98 (B.O. 30/12/98), Resolución General 1021/2001 (B.O. 12/6/2001), Resolución General 1048/2001 (B.O. 23/7/2001), Resolución General 1100/2001 (B.O. 2/10/2001). Su artículo 1 aún vigente reafirma dicha conclusión: “Establécese un régimen de percepción del impuesto al valor agregado, que se hará efectivo en el momento de la importación definitiva de cosas muebles, gravada. A los fines del citado régimen actuará en carácter de agente de percepción la Dirección General de Aduanas, conforme a lo previsto en el artículo 1° del Decreto N° 2394 del 11 de noviembre de 1991.
Respecto a los Impuestos Internos ver Decreto 2284/91 (B.O. 1991/11/01 - ADLA 1991 - D, 4058 - DT 1991 - B, 2116), ratificado por el artículo 29 de la ley 24.307 (B.O. 1994/09/01 - ADLA 1994 - A, 79) que en su artículo 30 dispone que la liquidación de los impuestos internos de los productos importados simultáneamente con la de los demás tributos que gravan la importación para consumo y su pago mediante boleta unificada.
En cuanto al impuesto a las ganancias, el Decreto 1076/92 (B.O. 1992/07/02 - ADLA 1992 - C, 3015) en su artículo 3 facultó “a la Administración Nacional de Aduanas a intervenir en carácter de agente de retención y/o percepción del impuesto a las ganancias, con arreglo a las disposiciones que dicte la Dirección General Impositiva estableciendo regímenes de retención, percepción u otros pagos a cuenta de dicho tributo, en ejercicio de las atribuciones conferidas a este último Organismo por el art. 39 de la ley del impuesto a las ganancias, t. o. en 1986 y sus modificaciones y el art. 29 de la ley 11.683, t. o. en 1978 y sus modificaciones”. Asimismo, la Resolución General 3543 de la DGI (B.O. 08/07/1992) establece dicho régimen de percepción que se aplicará a las operaciones de importación definitiva de bienes (artículo 1), disponiendo que “actuará en carácter de agente de percepción la Administración Nacional de Aduanas” (artículo 3).
- 33 Ley 11.683, Art. 2°: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.
- 34 C.S.J.N., in re “Maggi, Esteban Félix”, 9/12/93, L.L. 1994-C, pág. 125 y ss. En este precedente el debate se centró en la constitucionalidad del art. 31 de la ley 19.640, esto es, la legitimidad del concepto de territorio aduanero y no sobre el alcance de los tributos que se tutelan en el tipo penal de contrabando.
- 35 El artículo 13 del decreto 3451/76 establecía que el impuesto se debe ingresar “al efectuarse el despacho a plaza y ... que las aduanas no permitirán su despacho sin que previamente en

los manifiestos y parciales, conste la intervención de la D.G.I.”). Dicha norma fue expresamente derogada en el nuevo decreto reglamentario. En efecto los artículos 12 y 13 del decreto 875/80 reproducen textualmente los textos de los artículos 12 y 14 de1 de-creto 3451/76, habiéndose suprimido el texto que correspondería al ante-rior artículo 13 que, era el único referido a la actividad aduanera.

- 36 Cabe aclarar que el voto de la mayoría fundamentó que se trataba del delito de contrabando, toda vez que la maniobra no giraba en función de la evasión tributaria sino del ocultamiento de la mercadería, afectando el bien jurídico protegido por dicho delito al no someterse al control de la aduana.
- 37 CN Casación Penal, Sala I, in re “Requiere, Jorge D.” del 18/12/2002.
- 38 CN Casación Penal, Sala III, in re “Zankel, Juan A.R. y otro s/ recurso de casación”, reg. Nro. 105/98, Suplemento de Jurisprudencia Penal La Ley 30/6/98 con nota de Vidal Albarracín, Héctor G. “Un fallo interesante con respecto a la delimitación del delito de contrabando”.
- 39 Parecería que siguiendo con los argumentos allí desarrollados (control aduanero incluye la fiscalización de los tributos no aduaneros) se debería optar por un concurso aparente por consunción, en donde el delito de contrabando absorbe al delito de evasión, pues el primer tipo comprendería la totalidad de la conducta típica (en contra Fernando Seleme, quien sostiene que si bien habría un concurso aparente por consunción el tipo absorbente sería el de evasión y no el de contrabando. Cfr. artículo La punición del beneficio fiscal en forma fraudulenta en el ordenamiento penal tributario y aduanero: una relación entre los tipos de evasión y contrabando, publicado en LexisNexis Jurisprudencia Argentina. Número Especial de Derecho Penal Aduanero del 16/10/2002, pág. 16).
- 40 CN Casación Penal, Sala IV, in re “Macri, Francisco y otros”, causa nro. 1378, Rta. 9/12/99 , E.D. 167:567
- 41 Ver Medrano, P. Delito de Contrabando y Comercio Exterior. Ed.Lerner, Bs.As. 1991, pág. 165 y ss. Asimismo, cabe precisar que dicho autor sugiere que resulta mejor reemplazar la palabra “fiscal” por “arancelaria”, o simplemente dejarlo como “tratamiento aduanero distinto” (ob. cit., pág. 289). También ver Chiara Díaz, C.A. Ley Penal Tributaria y Provisional. Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1990, pág. 106 y ss.
- 42 Carlos Ferro Procedimiento Administrativo Penal en materia aduanera, Buenos Aires, 1942, pág. 23.
- 43 Francisco D’Albora Tratado de Derecho Penal Especial, Tomo IV, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1970. pág. 195
- 44 Dictamen del Procurador General de la Nación, L.L. 1977, Tomo B, pág. 136
- 45 Mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto de la ley.
- 46 Bielsa, R. Derecho Administrativo, Tomo IV, págs. 539/540
- 47 Cfr. Héctor G. Vidal Albarracín Delito de contrabando, Ed. Universidad, 1980, pág. 31.
- 48 Cfr. Héctor G. Vidal Albarracín Importancia de la Codificación en materia penal aduanera, L.L., 1983, tomo D, pág. 867.
- 49 Cfr. Héctor G. Vidal Albarracín, Sobre dos votos que restringen el control aduanero, E.D., tomo 105, pág. 632.
- 50 Medrano, Pablo H., “Delito de contrabando y Comercio Exterior”, Ed. Lerner, pág. 289.
- 51 Fallo CSJN L.119 XXII “Legumbres S.A. y otros s/ contrabando”, con nota de Spolansky, Norberto Contrabando, divisas y robo. Aspectos comunes: el bien jurídico tutelado y la Constitución Nacional”. LL 1991-A, pág. 73 y ss. Allí, se señala que “... la exigencia constitucional de que la conducta y la sanción se encuentren previstas con anterioridad al hecho por una ley en sentido estricto, pone en cabeza exclusiva del poder legisferante la determinación de cuáles son los intereses que deben ser protegidos mediante la amenaza penal del ataque que representan determinadas acciones, y en qué medida debe expresarse esa amenaza para garantizar una protección suficientes ... esta correlación entre sanción y bien jurídico es la que, con fundamento en la proscripción de la analogía, permite fundar la prohibición de que, so pretexto de interpretación, se amplíen los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos que los que el legislador ha querido proteger ... de lo expuesto se sigue que no todas las prestaciones y servicios estatales merecen el mismo valor y protección legislativa en el campo penal ... que el valor relativo de las funciones que ejerce el servicio aduanero, no puede identificarse con el que el legislador pudiera haberle otorgado a las que presta alguna otra rama de la administración pública ... solo aquellas funciones específicas de la actividad

- aduanera, pueden ser tenidas en cuenta para la integración del tipo del art. 863 del Cód. Aduanero ... dentro de esta concepción las funciones necesarias para controlar la concurrencia de los supuestos que regulan los gravámenes aduaneros o fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación ...”.
- 52 Zaffaroni, Eugenio R. Tratado de derecho penal, Parte General IV. Ed. Ediar, Buenos Aires, 1982, pág. 516 y 517.
- 53 No es necesaria la plena coincidencia de las acciones concurrentes, pues alcanza con sea parcial respecto de las ejecutivas del tipo objetivo. En doctrina se hace una división en concurso ideal homogéneo cuando el hecho encuadra varias veces en un mismo tipo penal; y heterogéneo, cuando la pluralidad es en más de un tipo penal.
- 54 Cabe precisar que al decir “aparente” no queremos sindicarse que dicha concurrencia no exista, sino que resulta irrelevante a los fines del art. 54 del C.P. La doctrina divide en tres las diferentes formas de concurrencia: a) Concurso aparente por especialidad: Se da cuando un tipo excluye o incluye al otro porque abarca sus mismas características, agregando, además, alguna nota complementaria, que toma en cuenta otro punto de vista (encerramiento conceptual); b) Concurso aparente por subsidiariedad: Es el fenómeno jurídico valorativo que tiene lugar cuando la tipicidad correspondiente a una afectación más intensa del bien jurídico interfiere a la que abarcaba una afectación de menor intensidad; c) Concurso aparente por consunción: Se da cuando el contenido del injusto y de la culpabilidad de una acción típica incluye otro hecho o, en su caso, otro tipo, de manera que la condena desde una perspectiva expresa ya exhaustivamente el desvalor de todo el suceso. Pessoa, si bien no acepta esta división, considera que en esta última forma de inclusión de un tipo en el otro debe distinguirse la relación de implicación que se da cuando la inclusión es de manera necesaria, de la relación de absorción que sería no necesaria (Cfr. Pessoa, Nelson R. Concurso de delitos. Ed. Hammurabi, Buenos Aires, agosto de 1996).
- 55 Cfr. Pessoa, Nelson R. Concurso de delitos. Ob. cit., págs. 104 y ss.
- 56 Código Aduanero, Artículo 609: Son económicas las prohibiciones establecidas con cualquiera de los siguientes fines:
- a) asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional o combatir la desocupación;
 - b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior;
 - c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o vegetales;
 - d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno;
 - e) atender las necesidades de las finanzas públicas;
 - f) proteger los derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial;
 - g) resguardar la buena fe comercial, a fin de impedir las prácticas que pudieren inducir a error a los consumidores.
- Artículo 610: Son no económicas las prohibiciones establecidas por cualquiera de las razones siguientes:
- a) seguridad pública o defensa nacional; o defensa de las instituciones políticas del Estado;
 - b) política internacional;
 - c) seguridad pública o defensa nacional;
 - d) moral pública y buenas costumbres;
 - e) salud pública, política alimentaria o sanidad animal o vegetal;
 - f) protección del patrimonio artístico, histórico, arqueológico o científico;
 - g) conservación de las especies animales o vegetales;
 - h) (incorporado por ley 24.611, art. 1) Preservación del ambiente, conservación de los recursos naturales y prevención de la contaminación.
- 57 Actualmente se encuentra a estudio de la CSJN un recurso extraordinario de la DGA contra el fallo de la Sala I de la Cámara nacional de Casación, que declaró la no responsabilidad penal de las personas jurídicas en orden a los delitos aduaneros (CN Cas. Penal Sala I C 4951 “Fly Machine s/ rec. Casación” Reg. 6368 del 28/XI/03)