



Universidad
Nacional
de La Matanza

ESPECIALIZACIÓN EN GESTION ADUANERA

TRABAJO FINAL INTEGRADOR:

***“CONTRABANDO Y EVASIÓN FISCAL: ALGUNAS
CONSIDERACIONES EN TORNO AL BIEN
JURIDICO PROTEGIDO”***

Participante del Postgrado: Pablo YEBRA

Tutor: Dr. Harry SCHURIG

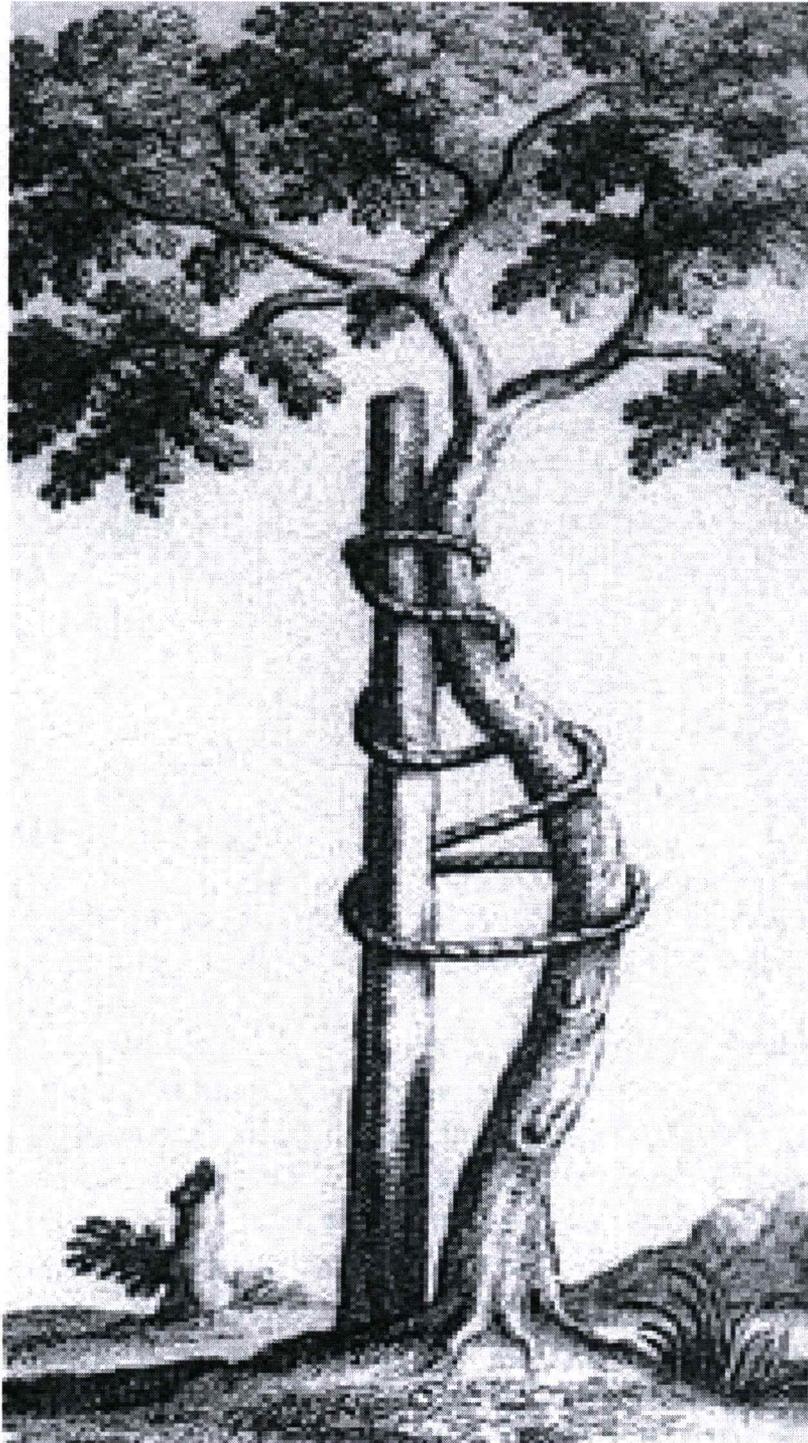
**“CONTRABANDO Y EVASIÓN FISCAL: ALGUNAS
CONSIDERACIONES EN TORNO AL BIEN JURIDICO
PROTEGIDO”**

Pablo YEBRA

Fe de erratas:

Punto 5.2.-

En la Página 19, entre el párrafo que concluye con llamada a la nota al pie de página número 53 y el párrafo siguiente debe ir el siguiente título:
“Consumación y tentativa.”.-



N. ANDRY. *La ortopedia o el arte de prevenir y de corregir en los niños las deformidades corporales*, 1749 (en Michel Foucault "Vigilar y Castigar")

“CONTRABANDO Y EVASIÓN FISCAL: ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO AL BIEN JURIDICO PROTEGIDO”

Pablo YEBRA

“El individuo es sin duda el átomo ficticio de una representación “ideológica” de la sociedad; pero es también una realidad fabricada por esa tecnología específica de poder que se llama la “disciplina”. Hay que cesar de describir siempre los efectos de poder en términos negativos: “excluye”, “reprime”, “rechaza”, “censura”, “abstrae”, “disimula”, “oculta”. De hecho el poder produce; produce realidad; produce ámbitos de objetos y rituales de verdad. El individuo y el conocimiento que de él puede obtener corresponden a esta producción.”

Michel Foucault ¹

1. Introducción.

Pretendemos por medio del presente efectuar un modesto análisis respecto de una cuestión que ha ocupado bastante espacio en la literatura tributaria y aduanera.

Se ha sostenido que a partir de un mismo hecho, la solicitud de destinación de importación de la mercadería, podrían violentarse por lo menos dos tipos penales, por un lado una el delito de contrabando, y por otro el de evasión fiscal; o de manera alternativa dependiendo del monto del perjuicio ocasionado al fisco (condición objetiva de punibilidad), un delito, contrabando, y una infracción, defraudación tributaria, o dos infracciones, contrabando menor y defraudación fiscal.²

En el presente nos ocuparemos de la primer hipótesis, es decir analizaremos si se pueden violentar dos o mas tipos penales –a raíz de un mismo hecho-, como ser el delito de contrabando y/o el de evasión fiscal, efectuando el referido análisis en torno a los bienes jurídicos que la norma penal tutela, debiendo, casi de manera obligada contemplar la posibilidad de concurso de delitos, habida cuenta de que la teoría del concurso presenta

¹ Foucault, Michel, “Vigilar y Castigar: Nacimiento de la Prisión”, Siglo XXI Editores, 1era. Edición 5ta. Reimpresión, Buenos Aires, 2006, pág. 198. Traducción de Aurelio Garzón del Camino.

² García Vizcaíno, Catalina; “Derecho Tributario”, T. II, Parte General (Continuación), 3era. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006, pág. 787 y ss.

como principal dato configurante los conceptos de unidad y de pluralidad de acciones³, lo que nos permitirá arribar a una conclusión.

2. Lineamientos generales respecto de los Bienes Jurídicos tutelados por el Legislador en la problemática abordada. Control Aduanero y Hacienda Pública.

Cuando los intereses fueron protegidos por el Derecho, se elevaron a bienes jurídicos, siendo de una importancia tal para indicar el fin de un determinado precepto y de todo el ordenamiento jurídico, por lo cual ha de ser tenido en cuenta en la interpretación teleológica.⁴

Ante un hecho que perturba ese bien jurídicamente tutelado, el derecho, en su reacción típica contra esos actos de la conducta humana, calificados de ilícitos o contrarios al derecho vigente, establece como consecuencia jurídica una sanción. Por ende, las sanciones jurídicas, son actos de seres humanos, prescriptas por normas que han sido creadas por el hombre, en función de su organización social.⁵

Enrique Bacigalupo, expresa que el concepto de bien jurídico en si mismo “goza de una notoria falta de unidad, lo que impide toda discusión fructífera al respecto, si previamente no se especifica qué se entiende por bien jurídico protegido. La cuestión fundamental consiste, en verdad, en establecer bajo qué condiciones el derecho penal puede limitar el derecho

³ Arce Aggeo, Miguel Ángel; “Concurso de Delitos en Materia Penal”, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1996, pág. 35.

⁴ Jiménez de Asúa, Luís, “Principios de derecho penal. La ley y el delito”, Editorial Abeledo-Perrot, impresión de la Tercera Edición, Buenos Aires, 13 de junio de 1997, pág. 20. Enseña el autor que “...buscar el fin de la función para que fue creada la ley es, en última instancia, la excelsa labor de quien juzga...La concepción del bien jurídico es decisiva y a ella ha de atenerse, desentrañándose el tipo legal en todos sus elementos y requisitos, pero además del objetivo de la concreta disposición ha de fijarse el de los institutos a que se refiere, e incluso el conjunto de instituciones que regulan determinadas materias” op. cit. págs. 114/115. En otro orden que no podemos dejar pasar por alto, Ferrajoli, en un pasaje de su obra “*Derecho y Razón*”, dice que “...el principio de lesividad impone a la ciencia y a la práctica jurídica precisamente la carga de tal demostración. La necesaria lesividad del resultado, cualquiera que sea la concepción que de ella tengamos, condiciona toda justificación utilitarista del derecho penal como instrumento de tutela y constituye su principal límite axiológico externo. Palabras como “lesión”, “daño” y “bien jurídico” son claramente valorativas. Decir que un determinado objeto o interés es un “bien jurídico” y que su lesión es un “daño” es tanto como formular un juicio de valor sobre él; y decir que es un “bien penal” significa además manifestar un juicio de valor que avala la justificación de su tutela recurriendo a un instrumento extremo, cual es la pena. Pero esto significa también, a la inversa, que un objeto “debe ser” (juzgado y considerado como) un “bien” cuando esté justificada su tutela penal; y que, aún más, el valor que al mismo se asocia debe ser superior al que se atribuye a los bienes ajenos a las penas. Bajo este aspecto, al menos desde una óptica utilitarista, la cuestión del bien jurídico lesionado por el delito no es distinta de la de los fines del derecho penal: se trata de la esencia misma del problema de la justificación del derecho penal, considerada no ya desde los costes de la pena, sino desde los beneficios cuyo logro pretende” (Ferrajoli, Luigi; “*Derecho y Razón. Teoría del Galantismo Penal*”; Ed. Trotta, Madrid, 1995, pág. 467).

⁵ Kelsen, Hans; “*Teoría pura del Derecho*”, EUDEBA, Buenos Aires, Enero de 1994, págs. 70 y ss.

fundamental a la libertad de acción. Desde este punto de vista el problema institucional que se quiere resolver se vincula, entonces, con la posibilidad de utilizar el derecho penal sólo con la finalidad de impedir comportamientos socialmente lesivos y por lo tanto, con la exclusión de la sanción de comportamientos que sólo tienen trascendencia puramente ética o moral.”⁶

Con genial maestría, Jakobs explica que “...La tesis de la protección de bienes jurídicos implica que existen bienes previos al Derecho penal, o constituidos por éste —la vida, el cuerpo, la propiedad, pero también el funcionamiento de los órganos estatales y otros— de cuya integridad el Derecho penal debería ocuparse. Sin embargo, ya una observación superficial de los bienes de estas características enseña que en la mayoría de los casos, éstos son lesionados por procesos que carecen de relevancia jurídico-penal, incluso de toda relevancia jurídica —y hay que añadir: ¡por suerte!—...” y se pregunta “...¿cuándo un bien es un bien jurídico? La respuesta es: cuando esté configurado como derecho del titular.”⁷

Dicho esto, pasaremos a analizar, en primer término de manera general, los dos bienes jurídicos que consideramos principales por los delitos que abordamos a lo largo del presente, por un lado el control aduanero y por otro la hacienda pública.

2.1. Control Aduanero

Respecto del Control Aduanero, comenzaremos por decir que la Aduana lleva a cabo dos tareas principales que son la percepción y fiscalización por un lado y control por otro lado.

De tal manera lo sintetiza García Vizcaíno, para quien las funciones aduaneras “sobre la aplicación de la legislación relativa a la importación y a la exportación de las mercaderías, son de dos tipos: a) percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás

⁶ Bacigalupo, Enrique, “Principios constitucionales de derecho penal”, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, febrero de 1999, pág. 239.

⁷ Jakobs, Gunther, “Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal”, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, págs. 59 a 61. Continúa el autor diciendo que “No existen los bienes jurídicos que fluctúen libremente, sin estar asignados a un titular, sino sólo aquellos a cuyo uso tiene derecho un individuo o un colectivo, y no es el bien, sino el titular el que —puesto que tiene derecho— puede exigir que su bien no sea lesionado. Dicho de otro modo: el Derecho no es un muro protector colocado alrededor de los bienes, sino que es una relación entre personas. Por lo tanto, la idea del Derecho penal como protección de bienes jurídicos sólo puede significar que se protege a una persona o a la generalidad, en cuanto colectivo imaginado de todas las personas, en su relación con otra persona, contra la lesión de los derechos sobre sus bienes.”

tributos con que las operaciones de importaciones y exportación se hallan gravadas; b) control del tráfico internacional de mercaderías.”⁸

La función de control es esencial para la Aduana, ya que el mismo “se ejerce en relación con el tráfico internacional de mercadería, no tan sólo de los enseres que ingresan y egresan del territorio aduanero, sino también sobre personas y medios de transporte que arriban o parten del territorio”.⁹

Este control tiene como objetivo evitar la comisión de ilícitos aduaneros y hacer cumplir la legislación positiva tratándose del bien jurídicamente protegido, función que, al decir de Tosi, no es una facultad simplemente, sino una *obligación*.¹⁰

En definitiva, analizando la legislación vigente, la Sección II, Título I del Código Aduanero establece las Disposiciones Generales sobre el Control que deberá efectuar el Servicio Aduanero sobre las personas y la mercadería, incluida la que constituyere medio de transporte, en cuanto tuvieren relación con el tráfico internacional de mercadería (art. 112 C. Ad.). La intensidad de las atribuciones de control depende de la zona donde hubiere de ejercerse (zona primaria, zona secundaria aduanera, zona de vigilancia especial o zona marítima aduanera y mar territorial aduanero, mar suprayacente al lecho y subsuelo submarino nacionales –arts. 5 a 8 y 121 a 129 del C. Ad.-) (art. 113 del C. Ad.).

Asimismo, la Aduana ejerce el control del sistema arancelario y de prohibiciones a la importación y a la exportación que dispone el legislador –aunque delegue esas facultades en el Poder Ejecutivo- (arts. 608 a 634 del C. Ad.).

Al analizar la normativa que otorga esta facultad de contralor al Órgano Aduanero, debemos recurrir indefectiblemente al Decreto 618/97 (B.O. 14/07/1997), el cual, como es sabido, en su art. 1º, organiza, atribuye competencias, crea autoridades y otorga facultades a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, y considera disueltas la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva y sin perjuicio de la indivisibilidad de aquella como ente administrativo y sujeto de derecho, se establecen dos Direcciones Generales que dependen

⁸ García Vizcaíno, Catalina; ob. cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 31. En el mismo sentido Jorge Luís Tosi quien precisamente dice que “el control se aplicará la autorización del ingreso y egreso de la mercadería, con su constatación y aplicación de las prohibiciones legisladas, y el cobro de los tributos correspondientes” (“Derecho Aduanero”, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, pág. 62)

⁹ Gottifredi, Marcelo Antonio; “Código Aduanero Comentado”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2007, pág. 99.

¹⁰ Tosi, Jorge Luís, “Derecho Aduanero”, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, pág. 62.

de ella la Dirección General de Aduanas y la Dirección General Impositiva.¹¹

El art. 11 del Dec. 618/97, establece la Organización del Servicio Aduanero, establece que constituyen aduanas las distintas oficinas que, dentro de la competencia que se les hubiere asignado, ejerzan las funciones de aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercadería, 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 exportación se hallan gravadas y las de control del tráfico internacional de mercadería.¹²

La función de control, de la que venimos hablando, esta otorgada actualmente a la A.F.I.P.-D.G.A., como venimos diciendo, por el mencionado Decreto 618/97, que en su art. 20 inc. c), deroga los artículos 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 y 35 del Código Aduanero. Precisamente el derogado art. 23 del Código Aduanero, que abría el Capítulo II de la Sección I de aquel, establecía las funciones y facultades de la Administración Nacional de Aduanas.

El art. 9º del Decreto en comentario, determina que las autoridades del organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan en el mismo, y luego de establecer las atribuciones del Administrador Federal, en el punto 2) establece cuales son las atribuciones del Director General de la Dirección General de Aduanas.

Entre dichas atribuciones se encuentran la de ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercadería (art. 9.2.b. Dec. 618/97) así como aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y a la exportación cuya aplicación y fiscalización le están o le fueren encomendadas (art. 9.2.c. Dec. 618/97), ejercer las atribuciones jurisdiccionales que el Código Aduanero encomienda al Administrador Nacional de Aduanas (art. 9.2.g. Dec. 618/97), entre otras.

Ahora bien, si decimos que el control aduanero tiene o cumple una función en la protección de un bien jurídico como es el *control aduanero en si mismo*, por un lado, por otro lado, ¿podría proteger otro bien?

Para la Profesora García Vizcaíno, enseña que en algunos supuestos del C. Ad. se hace alusión al *perjuicio fiscal*, como ser los arts. 864 inc. b y c, 868 inc. b, 869, como uno de los elementos del delito, entendiendo que el

¹¹ La fusión de la ex D.G.I. y de la ex A.N.A., había sido dispuesta mediante decreto 1156/96, modificado por decreto 1589/96.

¹² Catalina García Vizcaíno sostiene que esta norma guarda concordancia “con la protección genérica de esos cometidos del art. 995 del Código Aduanero... en materia de infracciones aduaneras, que representan una afectación menor al bien jurídico protegido.” (“Relaciones entre el delito de contrabando, los delitos tributarios, las infracciones aduaneras y las infracciones impositivas”, de fecha 2 de Octubre de 2006, ver en <http://www.aduananews.com.ar/>).

control aduanero “tiene *fines fiscales* (tendientes a la percepción de tributos aduaneros y no aduaneros) y *no fiscales* (de seguridad; de promoción industrial; económicos; sanitarios; cambiarios; morales; de protección del medio ambiente, así como de los derechos intelectuales e industriales, del patrimonio arqueológico, histórico y artístico; de prevención del tráfico de drogas peligrosas y de fraudes impositivos; etc.). Incluso, la AFIP-DGA ejerce ciertas funciones por delegación de otros organismos estatales. En cuanto el control aduanero está previsto por leyes, la incriminación por el delito contrabando no puede limitarse a la protección de normas de política económica. De otro modo, no tendría sentido la tipificación del contrabando de estupefacientes o de armas de guerra.”¹³

Precisamente, la jurisprudencia tiene dicho que “el control aduanero no está en función de otro bien jurídico sino de la sociedad, para lo cual es valioso que el Estado preste adecuadamente esa función de control o prestación sobre toda mercadería que ingrese o egrese del territorio aduanero. Ello con independencia de sus fines de percepción de tributos y cumplimiento de prohibiciones a la importación y a la exportación. No se tutela el mero ejercicio, sino la normalidad de ese ejercicio castigando a quienes los dificulten u obstaculicen.”¹⁴

De tal manera, cuando el Control Aduanero se utiliza en función de otro bien jurídico, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció diciendo que el bien jurídico que se pretende tutelar mediante la incriminación del contrabando excede al de la integridad de la renta aduanera. Es decir que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, “pues lo determinante para su punición es que se frustra el adecuado ejercicio de las facultades de las aduanas.”¹⁵

Entendemos que este criterio se condice con la concepción del jurista de origen germano Hans Welsel, quien respecto del bien jurídico sostiene que “es un bien vital del grupo o del individuo, que en razón de su significación social, es amparado jurídicamente. En su substrato puede presentarse en las formas más diversas...es, por tanto, todo estado social deseado que el derecho quiere asegurar contra lesiones. La suma de los bienes jurídicos no constituye un "montón atomizado", sino el orden social, y por tanto, la significación de un bien jurídico no ha de ser apreciada aisladamente, sino tan sólo en relación conjunta con la totalidad del orden social. El derecho penal presta a esos bienes jurídicos amparo contra las

¹³ García Vizcaíno, Catalina, ob. cit., “Relaciones entre el delito de contrabando, los delitos tributarios, las infracciones aduaneras y las infracciones impositivas”, <http://www.aduananews.com.ar/>.

¹⁴ C. N. P. Econ. Sala III, in re “Medovsky” del 8/8/68. Misma sala voto del Dr. Landaburu, Reg-352/8. Fo. 246.

¹⁵ C.S.J.N., in re “Legumbres”, de fecha 19/10/1989. Sobre este tema en particular volveremos en el desarrollo del presente trabajo.

posibles lesiones; no en forma absoluta, por cierto, pues todo bien jurídico forma parte de la vida social, y con ello es puesto en peligro dentro de ciertos límites (es suficiente recordar el grado considerable de lícito peligro para la vida en el tránsito moderno)...”, finalizando el autor diciendo que el derecho penal, solamente contiene la protección de los bienes jurídicos contra determinada clase de agresiones.¹⁶

2.2. Hacienda Pública

El Dr. Jorge Damarco, enseña con singular maestría, al analizar los bienes jurídicos tutelados por el Derecho Penal Tributario, y siguiendo a los penalistas europeos quienes distinguen entre bienes jurídicos microsociales (se refieren al hombre como persona y a la administración pública, el patrimonio del estado y la fe pública) y los macrosociales entre los que se encuentra el medio ambiente, el consumo, la competencia y la Hacienda Pública, que esta última “es una expresión utilizada desde el siglo pasado para denominar las obras que estudian los fenómenos financieros desde el punto de vista económico”, y que en una actual denominación se utiliza el término “Economía Financiera”, la cual es estudiada desde distintos puntos de vista por “la política, la economía, el derecho, la sociología, la administración y la psicología”, pero, sin embargo, aclara el autor “la mayoría de las obras que analizaron esos fenómenos son de economía financiera o de derecho financiero. En definitiva, todas las disciplinas estudian la actividad que desarrolla el estado para obtener y realizar gastos con el fin de satisfacer necesidades públicas. Los recursos públicos y los gastos públicos son los dos grandes capítulos de la actividad financiera del estado. No cabe duda que bajo dicha expresión lo que quiere asegurarse es que el estado perciba los recursos que le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. Es en definitiva proteger al estado por el lado de los recursos y por el lado de los gastos. De ahí que se haya dicho que no se protege el “patrimonio” del estado, pues ya está protegido por el código penal, o bien que el código penal protege el patrimonio del estado desde el punto de vista estático, como conjunto de bienes y que la “hacienda pública”, lo protege desde el punto de vista dinámico, como el fluir de los bienes que ingresan y egresan del estado.”¹⁷

La Hacienda Pública Nacional, no debe entendiérsela, sostiene Riquert como “un conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas

¹⁶ Welzel, Hans; “Derecho Penal. Parte General”, traducción de Carlos Fontan Balestra, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1956, págs. 5 y 6.

¹⁷ Damarco, Jorge H.; “Los Bienes Jurídicos Protegidos por el Derecho Penal Tributario”, ver en www.aef.org.ar.

entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales.”¹⁸

Se ha dicho que en principio, el bien jurídico “inmediata y directamente protegido por el Régimen Penal Tributario es la hacienda pública, en un sentido dinámico, esto es la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y a realizar el gasto público; es decir, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado. De esta manera, se pone en evidencia la diferencia entre un mero interés de proteger la propiedad estatal y la consideración de la hacienda pública bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de los beneficios para amplios sectores de la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y de aportes constante, al cual hay que procurar proteger de conductas delictivas tributarias.”¹⁹

Es así que las normas fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación ya que exceden el mero propósito de mantener la renta fiscal y se inscriben en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el cual la sujeción de los particulares a las normas tuteladas penalmente constituye el núcleo sobre el cual gira todo el sistema económico y de la circulación de bienes (CSJN, Fallos 314:1376; 320:1962).

2.3. Posibilidad de correspondencia entre los bienes jurídicos analizados.

En este punto resulta sumamente interesante el análisis y las conclusiones efectuadas por la Profesora García Vizcaíno, quien efectúa un detallado estudio de la postura de Fernando D. Seleme a quien cita y quien dice a su vez, que “...las facultades “de control de las aduanas han sido calificadas como bienes jurídicos intermedios, pues a través de ellas se tiende a proteger en forma mediata otros bienes, como la hacienda pública y las medidas de política económica, sanitaria o de otra índole” y que “si se concuerda con el criterio de opinión de que los delitos de contrabando y

¹⁸ Riquert, Marcelo Alfredo; “Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario”, Ediar, Buenos Aires, 1999, pág. 72. Sostiene el autor que las necesidades generales –se entiende del Estado- requieren, “que todos cumplamos con el deber de contribución de acuerdo a nuestra particular capacidad económica. En consecuencia, estos ilícitos –tributarios- adquieren condición o categoría de delitos socio-económicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra particulares.”

¹⁹ C. N. P. Econ., Sala “B”, causa 55.339 de fecha 21/10/2007, “Incidente de excepción de falta de acción interpuesto por la defensa de José María Aguilar en causa “Aguilar, José María; Morales Santander, I. s/ apropiación indebida de tributos”. Ver en “Los delitos económicos en la jurisprudencia. Sistematizada según la teoría del delito”, Hernán G. de Llano y Nicolás Ramayón (Directores), Buenos Aires, Abeledo Perrot, 29 de Marzo de 2010, págs. 29/30.

evasión fiscal presentan una estructura similar a la defraudación genérica, en cuanto requieren una acción desplegada tendiente a inducir a error a la Administración e inferirle un perjuicio patrimonial, se aprecia que el tipo de contrabando atrapa la conducta sin necesidad de que se produzca efectivamente ese resultado, contrariamente al funcionamiento de la figura de evasión, que si requiere que ese daño patrimonial se materialice, al igual que la estafa y otras defraudaciones”. Las figuras no son neutrales, en virtud de que, “ya sea de forma mediata (en la figura de contrabando), o inmediata (en la figura de evasión), el legislador persigue con la sanción el mismo objetivo final: mantener la indemnidad de la hacienda pública”.²⁰

Hecho este estudio de la postura de Seleme, la autora, considera que el bien jurídico protegido por el tipo penal de contrabando “tiene análogo carácter al bien jurídico protegido por la ley 24.769 en cuanto a los delitos tributarios, siendo este último la actividad financiera del Estado, que tiene el carácter de instrumental (no de fin en si misma), ya que por esa vía el Estado cumple con sus fines (defensa, seguridad, educación, etc.)”.²¹

Dejamos este paréntesis abierto en torno a este análisis, ya que a continuación examinaremos los bienes jurídicos tutelados específicamente en la normativa vigente, para posteriormente abordar una conclusión a la problemática que nos ocupa y de esta manera acabar de completar la idea enrostrada.

3. Delitos Aduaneros y Delitos Fiscales

3.1. Delitos Aduaneros

El Código Aduanero brinda una definición legal de lo que debe entenderse por delito aduanero, lo cual –para cierta doctrina- resulta superfluo, ya que en los artículos siguientes se describen las diversas figuras delictivas.²²

La Sección XII, efectivamente establece las “Disposiciones Penales”, que regirán respecto de los hechos que en dicho Código se prevén como delitos e infracciones aduaneros, estableciéndose la aplicación supletoria del Código Penal, siempre y cuando no hubiere sido expresamente excluida su aplicación (conf. Arts. 860/862 del C. Ad.).

Como antecedentes legislativos, podemos decir que originariamente el contrabando fue tipificado en el Código Penal, luego los hicieron leyes

²⁰ Ver en García Vizcaíno, Catalina; ob. cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 788.

²¹ García Vizcaíno, Catalina; ob. cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 788.

²² Edwards, Carlos Enrique; “Régimen penal y procesal penal aduanero”, Ed. Astrea, Buenos Aires 1995, pág. 8.

especiales y finalmente el Código Aduanero encuadrándolo dentro del Derecho Administrativo, por lo que las disposiciones de la Sección XII, pasan a formar parte de las leyes complementarias del primero de los mencionados.²³

A renglón seguido, en el Título I de la Sección bajo análisis del C. Ad. se establece que se consideraran delitos aduaneros los actos u omisiones reprimidos en dicho título por transgredir las disposiciones del Código.

3.2. Delitos Fiscales

Por su parte el incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el fisco y los contribuyentes integra, al decir de Folco, “el vasto sector denominado “ilícito tributario”, que ha sido definido de antaño como aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria.”²⁴

Vicente O. Díaz sostiene que se debe tener presente, a los fines de estudiar la dogmática penal del delito tributario, “que no se persigue tan sólo la falta de pago de impuestos, sino las conductas que demuestran la deformación ardidosa de sus bases imponibles, lo que obliga a anticipar que no hay delito tributario sin la existencia de una intención de engañar al fisco por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.”²⁵

Al decir de Carlos A. Chiara Díaz, bajo la denominación Delitos Tributarios, se ha querido reunir, “con una mejor técnica legislativa –en alusión a la Ley 24.769- las figuras que pretenden preservar la Hacienda Pública de comportamientos defraudatorios, consistentes en la falta de ingresos de tributos debidos al Fisco, a saber: los delitos de evasión simple y agravada (arts. 1º y 2º), el aprovechamiento indebido de subsidios (art.

²³ Tosi, Jorge Luís; “Código Aduanero. Comentado y Anotado”, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1997, pág. 983 y ss.

²⁴ Folco, Carlos María; “El Fenómeno de la Evasión Fiscal”. El autor cita a la obra de Altamirano Jacome, “La evasión legal de los Impuestos”, Boletín de la DGI N° 175, Argentina, Julio de 1968. Ver en Folco – Abraldes – López Biscayart; “Ilícitos Fiscales”, Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe 2004, pág. 15.

²⁵ Díaz, Vicente Oscar, “Ilícitos Tributarios”, Ed. Astrea, Buenos Aires 2006, pág. 3. También se ha dicho que Los crímenes llamados “tributarios” o “fiscales” Delitos llamado "impuesto" o "impuesto" (así designados porque atentan contra los intereses de la administración fiscal) no se distinguen de los demás delitos a no ser por sus aspectos periféricos o accidentales. El hecho de que el bien jurídico objeto de tutela jurídica y penal sea la recaudación de tributos no da la legislación que rige la condición de la rama de esos delitos...Es, simplemente, un capítulo del Derecho Penal, que tiene por objeto la protección de un interés jurídico específico, así como otros capítulos de la ley penal amparan diferentes bienes jurídicos (el orden económico; los derechos del consumidor, el empleado, el inquilino. el comprador lotes de terreno, la familia, el honor, la moral, la propiedad etc.). (Amaro, Luciano; “Derecho Tributario Brasileiro” 12ª Edición, Editora Sariva; San Pablo, Brasil; 2006; pág. 433)

3º), la obtención fraudulenta de beneficios fiscales (arts. 4º y 5º) y la apropiación indebida de tributos (art. 6º).”²⁶

4. El delito de contrabando simple.

El artículo 863 del C. Ad. (según ley n° 25.986 B.O. 5/1/2005) indica que será reprimido con prisión de 2 a 8 años el que, por cualquier acto u omisión, impidiere o dificultare, mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones.

Jorge Luís Tosi entiende que el Código Aduanero utiliza “una equívoca técnica legislativa, pero que resulta una útil y práctica introducción a la figura de contrabando.”²⁷

Carlos Edwards entiende que desde una perspectiva sociológica, el delito de contrabando se nos presenta como una conducta que no ofrece mayor repercusión social ni moral, y citando a Vidal Albarracín agrega que “por tener como sujeto pasivo al Estado y por haber funcionado como instituto regular durante cerca de tres siglos, es considerado como justo y natural, y no produce el reproche social que emerge de otros delitos comunes.”²⁸

Sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación que toda forma de ocupación y todo acto tendiente a substraer una mercadería a la verificación aduanera es contrabando, aun cuando no existiera la posibilidad de un perjuicio fiscal (Fallos: 187:424; 213:120; 296: 473; 302:1078; 312:1920 y 316:2797 entre otros).²⁹

²⁶ Chiara Díaz, Carlos Alberto “Ley Penal Tributaria y Provisional N° 24,769”, Rubinzal-Culzoni Editores, 1997, pág. 243. En general, sostiene el autor, “el bien jurídico tutelado es, por un lado, proteger la intangibilidad de la recaudación de los tributos y recursos de la seguridad social a cargo del Fisco...para permitirle cumplir al Estado sus objetivos específicos (conf. C. S. J. N., *Fallos*: 308:1), y, por el otro, reafirmar la vigencia del régimen impositivo y previsional e inducir al máximo cumplimiento voluntario por parte del universo de obligados, sin perjuicio de ampararse también la fe pública respecto de las maniobras, artilugios y conductas tortuosas enderezadas a incumplir con los pagos de tributos y aportes provisionales.” (ob. cit. pág. 243).

²⁷ Tosi, Jorge Luís; “Derecho Penal Aduanero”, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires 1997, pág. 11. Lo mismo es reafirmado por el citado autor en su obra “Código Aduanero” Comentado y Anotado, Editorial Universidad, Buenos Aires 1997, pág. 989 que la mala técnica se basa en que “en los principios de Derecho Penal no se define la acción, sino que la Parte Especial del Código Penal sólo menciona la acción cometida y la pena que le corresponde.”

²⁸ Edwards, Carlos Enrique; ob.cit. pág. 8.

²⁹ En uno de los precedentes citados –fallo 296:473- entendió el máximo tribunal que “La incriminación del contrabando como delito tiene un fundamento económico y persigue, esencialmente, la protección de normas establecidas por razones de orden público” (Autos: “Fiscal y querellante c/ Gordo, Humberto y otros”, año 1976).

Por su parte la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal tiene dicho que “El suceso reprochado – alteración del mecanismo para abrir las puertas de los camiones de transporte de la mercadería sin dañar

4.1. Bien jurídico protegido.

Ricardo Xavier Basaldúa, considera que la importancia de la función de control a ejercerse por parte de la Aduana “se pone de manifiesto al comprobarse que el ilícito aduanero por excelencia y el mas severamente sancionado lo constituye el contrabando y el bien jurídico que éste tutela es precisamente la función de control sobre el tráfico internacional de mercaderías que se encomienda a las aduanas.”³⁰

Por su parte el Dr. Jorge Damarco enseña que “la pregunta acerca de cual es el bien jurídico protegido por el contrabando no parece admitir demasiados inconvenientes. Se ha dicho en innumerables ocasiones que existen muchos bienes jurídicos comprometidos en el contrabando. El trabajo nacional, la industria nacional, la defensa nacional, la salud pública, el patrimonio cultural y artístico de los argentinos, etc. Sin embargo, más allá de la innegable importancia de los bienes mencionados, la lectura de los artículos que describen el ilícito llevan a la conclusión de que el bien jurídico protegido no es otro que el contralor aduanero. Una de las tres funciones asignadas a la Aduana: contralor del tráfico internacional de mercaderías, percepción de tributos y aplicación de un régimen de prohibiciones. El contrabando es siempre una conducta que trata de evitar, eludir, alterar, impedir, etc. el contralor aduanero. Léanse las normas del código aduanero al respecto, de adelante para atrás, de atrás para adelante, comiencese la lectura por cualquiera otra norma, la conclusión siempre será la misma”.³¹

Edwards sostiene que el bien jurídico que se tutela por medio de la figura penal de contrabando “es el ejercicio de la función de control del tráfico internacional de mercaderías, que ejerce el servicio aduanero, y que

los precintos de seguridad- configura el tipo objetivo del delito de contrabando, al haberse efectuado una maniobra ardidosa apta para impedir la inspección aduanera, desde que mediante tal alteración resultaría posible descargar en el territorio nacional mercadería en tránsito, burlando el referido control, ya que, al estar precintados los camiones no serían revisados al egresar del país. Asimismo encuentro realizado el tipo subjetivo por cuanto quién modificó la caja del camión como se refiere, sabía indudablemente lo que hacía y quiso hacerlo. Nadie puede alterar el mecanismo de apertura y cierre de esa clase de camiones, con la operatoria que para eso es menester sin saberlo y sin quererlo. Entiendo así que se obró con dolo y que éste surge indudable. Adviértase que la exigencia legal de la especie sub examine es que se obre "para impedir o dificultar el control aduanero" sin referencia alguna al ingreso o egreso de mercaderías en el país, ni siquiera la intención de hacerlo, ni a la evasión de impuestos.” (Voto del Dr. Mitchell, adhieren los Dres. Fégoli y David). (“AFIP-DGA s/denuncia s/recurso de casación”, 14/09/05, Causa N°: 5893).

³⁰ Basaldúa, Ricardo Xavier “Introducción al Derecho Aduanero (Concepto y Contenido)” Abeledo-Perrot, 1988, pág. 185.

³¹ Damarco, Jorge H.; “Los Bienes Jurídicos Protegidos por el Derecho Penal Tributario”, ver en www.aef.org.ar.

se concreta en un doble objetivo: la aplicación y fiscalización de las prohibiciones de importar y exportar, y la percepción tributaria.”³²

Los Dres. Guillermo Vidal Albarracín (h) y Héctor G. Vidal Albarracín, luego de analizar la evolución del bien jurídico tutelado por el delito de contrabando, concluyen que dicho bien jurídico protegido “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”³³, y que lo relevante es su naturaleza que reviste ya que “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.”³⁴

Como ya adelantáramos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Legumbres S.A. y otros s/ contrabando” (Fallos 312:1920 de fecha 19/10/1989), consideró que el legislador ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de defraudación fiscal, ya que lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, según lo precisado en el art. 863 del C. Ad., “circunscribiendo dichas facultades de control, respecto del contrabando, solamente a los hechos que impiden u obstaculizan el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero, para el control sobre las importaciones y las exportaciones.”³⁵

³² Edwards, Carlos Enrique; ob.cit. pág. 9.

³³ Vidal Albarracín (h.), Guillermo Vidal Albarracín, Héctor G.; “El contrabando y la evasión impositiva”. Publicado en: Sup. E. Derecho Económico febrero (2004), 27/02/2004, 193. La Ley On Line. Sostienen los autores que esta afirmación, “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.”

³⁴ Vidal Albarracín (h.), Guillermo Vidal Albarracín, Héctor G, ob. cit.

³⁵ Ver en “Los delitos económicos en la jurisprudencia. Sistematizada según la teoría del delito”, Hernán G. de Llano y Nicolás Ramayón (Directores), Buenos Aires, Abeledo Perrot, 29 de Marzo de 2010, pág. 141.

Posteriormente, nuestro Tribunal Címero, en los autos “Maggi, Esteban Félix s/ presunto contrabando de importación” (09/12/1993 T. 316, P. 2797), si bien sostuvo, al igual que en el precedente “Legumbres”, que el delito de contrabando excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, y que lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales aduaneras, la Corte amplió el concepto de Bien Jurídico tutelado, ya que se refirió a que los impuestos internos al consumo gravan un hecho imponible que nada tiene que ver con el mero tránsito y que está constituido por la primera utilización de los bienes o servicios producidos, o por la salida de las mercaderías de las fábricas o de las aduanas para introducirlas en el mercado interno, fuera de la fiscalización de la administración y para su libre comercio (Voto de los Dres. Carlos S. Fayt y Enrique Santiago Petracchi).³⁶

Dijo también la Corte, en el precedente en análisis, que el delito de contrabando no gira en torno de una evasión tributaria, sino que consiste en el ocultamiento de mercaderías, a fin de sustraerlas al control aduanero y que el control administrativo sobre la circulación de bienes constituye una de las varias funciones aduaneras perfectamente diferenciable del restringido concepto de la aduana como mera recaudadora tributaria.

Respecto del alcance del bien jurídico que tutela el tipo penal de contrabando, Sarrabayrouse Bargallo, luego de analizar los fallos “Legumbres” y Maggi”, concluye que el consiste en el adecuado ejercicio de las facultades de control que las leyes y no solamente el Código Aduanero acuerdan al Servicio Aduanero sobre las importaciones y las exportaciones y que si bien la formula del art. 863 de dicho Código y del caso “Legumbres” alude textualmente a “las leyes”, lo hace en sentido material y formal, o sea las leyes dictadas por el Congreso y que “si bien de esto se infiere que no basta para la comisión del delito de contrabando de que el control aduanero de que se trate haya sido conferido por normas de segundo orden (decretos, resoluciones, comunicaciones), cuando discrepamos con “Legumbres” y con el criterio generalmente sostenido,

³⁶ También utilizo el criterio amplio del Bien Jurídico tutelado la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 3ª, quien dijo que “debe calificarse, en principio, como delito de contrabando agravado (art. 864 inc. b, 865 inc. f, en función con el art. 863 del CA) el hecho consistente en la eventual evasión de los importes correspondientes por IVA y percepción de IG, como consecuencia de la maniobra de simulación del importador real, lograda a través de la falsificación de las firmas en los documentos aduaneros a fin de someter al automóvil importado a un tratamiento distinto al que hubiere correspondido bajo el amparo de la Res. SIC 256/1992 y Res. ANA 370/1986.” (Cám. Nac. Casación Penal, Sala 3ª, autos “Zankel, Juan A. R. y otros”, del 25/3/1998). En la causa “Argentini, Héctor M. y otros s/ contrabando”, la C.S.J.N., por mayoría remitió a lo dicho en “Maggi”. El voto en disidencia de los Dres. Julio S. Nazareno y Augusto César Belluscio, consideraron que “La introducción en el territorio continental de cigarrillos producidos en Tierra del Fuego, que habían sido eximidos del pago de impuestos nacionales en virtud de los arts. 1º a 4º de la ley 19.640, no constituye contrabando, sin que ello obste a las acciones penales y administrativas que pudieren corresponder por la evasión fiscal (C.S.J.N., Tomo: 324 Folio: 187, de fecha 13/02/2001).

relativo al control cambiario que en dicho caso se planteó, lo hacemos sobre la base de entender que el Código Aduanero, que es ley en sentido material y formal, en varios de sus artículos acordó al servicio aduanero controles en materia cambiaria. Por ello, el adecuado ejercicio de tales controles por el servicio aduanero estaría incluido por el *bien jurídico tutelado* por el tipo penal de contrabando”, reconociendo el autor que es una postura compartida por pocos.³⁷

4.2 Acción.

Como conducta típica, el tipo penal bajo análisis reconoce como causante a aquel que impidiere o dificultare el correcto ejercicio de la función aduanera, es decir del control aduanero, mediante el despliegue de un acto positivo u omisivo.³⁸

El C. Ad. habla de cualquier “acto u omisión”, es decir que el contrabando puede ser cometido por acción directa, mediante la realización de un acto positivo o por omisión, es decir por no realizar una acción que normalmente debiera cometerse, la cual deberá tener de manera obligatoria un resultado exterior.³⁹

4.3. Carácter subjetivo.

El accionar requerido por el tipo incluye los términos impedir o dificultar, por supuesto en un modo potencial. Por *impedir* se entiende toda aquella gestión que procura estorbar, entorpecer o imposibilitar la ejecución de una función; por *dificultar* se debe entender hacer difícil algo, introduciendo obstáculos o inconvenientes que antes no tenía.

La inclusión en el tipo de ambas acciones “otorga al delito de contrabando una variante técnica de importancia, que lo convierte en un

³⁷ Sarrabayrouse Bargallo, Miguel Ángel; “El Bien Jurídico tutelado por el tipo penal de Contrabando”, en “Estudios de Derecho Aduanero, Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine”, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires 2007, pág. 289.

Cabe citar también la particular postura esgrimida por el Profesor Carlos M. Folco quien sostiene que a los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Aduanero, entre los que menciona el “contralor aduanero”, la “hacienda pública” y la “administración aduanera”, enfatiza en que “cabría agregar otro como el “buen nombre comercial de la República”, que se entresaca de cierta doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación” (“El Delito de Evasión Fiscal”, ver en Chiara Díaz, Carlos Alberto “Ley Penal Tributaria y Provisional N° 24,769”, Rubinzal-Culzoni Editores, 1997, pág. 379).

³⁸ Gottifredi, Marcelo Antonio; ob.cit., pág. 764.

³⁹ Tosi, Jorge Luís; ob. cit. “Derecho Penal Aduanero”, págs. 12/13. Agrega el autor que “la omisión deberá condecirse con la voluntad de obtener un resultado. Caso distinto será la simple omisión, a la que se le retira la intencionalidad, por lo que no se la tratará como delito de omisión. Y no se podrá aplicar al caso de contrabando, que siempre se tratará de una comisión por omisión, es decir que fundamentalmente estará precedido por la intencionalidad de comisión de una acción. En este sentido, la omisión debe ser el medio utilizado para obtener el resultado buscado.”

ilícito de resultado –y no de peligro, como lo fue-, toda vez que requiere para su consumación la concreta lesión del control aduanero”.⁴⁰

En lo referente al elemento subjetivo del tipo, la finalidad del acto u omisión ardidosa o de la función de control que ejerce el servicio aduanero. La diferencia entre ambos fines radica en que cuando se impide se imposibilita por completo la función de control de la aduana; en cambio cuando se dificulta el ejercicio del control, éste se torna más difícil, pero no imposible. La norma contempla de esta forma tanto la imposibilidad de ejercer la función de control, como su obstaculización.⁴¹

En lo referente a la culpabilidad la figura bajo estudio admite el *dolo*, ya que requiere que el autor tenga conocimiento de que su proceder (acción u omisión) impida o dificulte, como reza la norma, el adecuado ejercicio de la función de control del Servicio Aduanero, utilizando un ardid o engaño para provocar para su cometido.

4.4. Autoría y pena.

Comete contrabando aquel que dificulta u obstruye el control de la Aduana. La norma reprime con pena privativa de libertad, prisión de 2 a 8 años, lo cual admite la exención de prisión y la excarcelación en los términos del los arts. 316 y 317 del Código de Procedimientos Penal de la Nación.

5. El delito de evasión simple.

El artículo 1° de la ley 24.769 de Régimen Penal Tributario, tipifica el delito de Evasión simple, determinando que será reprimido con prisión de 2 a 6 años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma \$ 100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

⁴⁰ Gottifredi, Marcelo Antonio; ob. cit., pág. 764. Considera el autor que “no cualquier acto u omisión que impidan o dificulten al servicio aduanero ejercer su labor de control son constitutivos del delito de contrabando, sino exclusivamente aquellos que evidencian que ha mediado un comportamiento ardidoso o engañoso. Este concepto emerge del texto del tipo penal, de manera que, para que ocurra el ilícito, la conducta obstruccionista o impeditiva despegada por el autor, orientada a conmovier la eficacia de la gestión del representante fiscal, deberá impregnarse de algún timo idóneo para burlar o intentar burlar al servicio del interés público”.

⁴¹ Edwards, Carlos Enrique; ob. cit. págs. 15/16.

El sujeto activo en este tipo es el obligado, es decir, el responsable por deuda propia o ajena, conforme lo establecido en los artículos 5° y 6° de la ley 11.683 (t.o. 1998) y agregamos los responsables sustitutos, que agrega el último párrafo del segundo artículo citado, que están obligados a pagar tributo al Fisco, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación.

5.1. Breve análisis de la denominada “condición objetiva de punibilidad”.

Señala Claus Roxin que una acción típica, antijurídica y culpable es por lo general punible, pero, excepcionalmente, en algunos tipos penales concretos, han de añadirse aún otros supuestos de punibilidad para desencadenar la punibilidad. Tales presupuestos son las llamadas condiciones objetivas de punibilidad y la ausencia de causas de exclusión de punibilidad.⁴²

Sólo al prescindirse de los elementos, que equivocadamente se ubican entre las condiciones objetivas de punibilidad o entre las causas de exclusión o supresión de la punibilidad, resalta la cuarta categoría del delito más allá del injusto y la culpabilidad, son casos en que las necesidades extrapenales tienen prioridad frente a la necesidad de la pena.⁴³

Por su parte Jürgen Bauman sostiene que las condiciones objetivas de punibilidad son presupuestos jurídicos que no forman parte del total tipo de lo injusto y no es necesario, por consiguiente, que la culpabilidad del autor los alcance.⁴⁴

Dentro de la doctrina nacional, Righi, enfatiza en que se trata de exigencias ocasionales, previstas por la ley, que condicionan la punibilidad de algunos delitos y que su singularidad radica, en que a diferencia de los elementos del tipo objetivo, operan como requisitos cuya concurrencia no necesita ser conocida por los autores y partícipes del delito, no necesitan ser captadas por el dolo y cualquier error sobre su concurrencia carece de significación.⁴⁵

En otro orden de ideas, otro sector de la doctrina nacional encabezada por Zaffaroni, entiende que la ubicación de particulares elementos del tipo penal como pretendidas condiciones objetivas de la

⁴² Roxin, Claus, “Derecho Penal Parte General” Tomo I. Fundamentos. La estructura de la Teoría del Delito. Editorial Civitas, Madrid, España, reimpresión 2008, pág. 195.

⁴³ Roxin, Claus, op. cit. pág. 977 y ss.

⁴⁴ Bauman, Jürgen, “Derecho Penal. Conceptos Fundamentales y Sistema”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973, pág. 49.

⁴⁵ Righi, Esteban, “Derecho Penal. Parte General”, 1era. Edición. Editorial. LexisNexis, Buenos Aires, 2007, pág. 105 y ss.

punibilidad no sólo genera graves confusiones, sino que “se corre el riesgo de introducir por esta vía supuestos de responsabilidad objetiva, al sustraerlas del conocimiento o de su posibilidad por parte del autor”.⁴⁶

La Ley 24.769⁴⁷, establece montos mínimos que determinan a partir de ellos la responsabilidad penal. En torno a este punto, “la doctrina y la jurisprudencia dominantes han interpretado que dichos montos configuran condiciones objetivas de punibilidad. Sin embargo, otro sector – minoritario- postula que esos valores, en rigor de verdad, son verdaderos elementos del tipo penal, y por consiguiente, deben necesariamente ser alcanzados por el tipo subjetivo, pues, de lo contrario, se podría afectar el principio de culpabilidad”⁴⁸

Finalmente el Dr. Roberto A. Falcone, sostiene que el conocimiento integrante del dolo del autor “no tiene que abarcar la cuantía mínima exigida basta con comprender su carácter defraudatorio y el perjuicio económico que irroga”, esta tesis “impide la punición de las formas imperfectas de ejecución”⁴⁹, por su parte Ricardo G. Thomas considera que “el monto es un elemento del tipo”.⁵⁰

5.2. Bien jurídico protegido.

A los fines de arribar a una conclusión general, el concepto de bien jurídico protegido por la ley 24.769, en una concepción general, y tal cual se analizara de modo general en el punto 2.- del presente trabajo, tutela la seguridad estatal del sistema económico, financiero y social “mediante la protección del adecuado ejercicio de la facultad de fiscalización y percepción de los tributos fiscales, aportes y contribuciones previsionales por parte de los organismos de recaudación, tendientes a la defensa del orden público económico”.⁵¹

El Profesor Carlos María Folco, sostiene que el bien jurídico protegido en la ley 24.769 es la hacienda pública nacional y el régimen de la Seguridad Social, enfatizando en que “la hacienda pública debe ser considerada desde una perspectiva objetiva en su faz dinámica, o sea, como

⁴⁶ Zaffaroni-Alagia-Slokar, “Derecho Penal. Parte General”, 2da. Edición. Ediar, Buenos Aires, 2002, pág. 878

⁴⁷ Ley 24.769, arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 7º, 8º y 9º.

⁴⁸ Luciani, Diego Sebastián, “Los montos de la ley penal tributaria ¿condición objetiva de punibilidad o elementos del tipo penal?”, en Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – I, 2007 – 1, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores, pág. 259.

⁴⁹ Falcone, Roberto A., “Cuestiones Captales de Derecho Penal”, 1era. edición, Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc, 2007, págs. 138 y 139.

⁵⁰ Thomas, Ricardo G., “Régimen Penal Tributario Ley 24.769”, Editorial Ad-Hoc S.R.L., Buenos Aires, Junio de 1997, pág. 50 y comentario al art. 1º de la ley 24.769.

⁵¹ Ventura González, ob. cit., págs. 55/56.

actividad financiera del Estado, entendiendo por tal el proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público.”⁵²

Damarco entiende que la ley 24.769, “...protege la Hacienda Pública Nacional y las Rentas de la Seguridad Social Nacionales. Se trata de una ley con una clara metodología y que ha tratado de superar todos los inconvenientes que la imprecisión en la definición de los tipos penales traía la ley 23771. La protección de la Hacienda Pública no sólo deriva de su antecedente inmediato, sino de la lectura de los seis primeros artículos. Los artículos 1º y 2º que describen la evasión simple y agravada protegen el bien jurídico a través de la protección de los recursos. En cambio, el 3º, al describir el delito de aprovechamiento indebido de subsidios lo protege por el lado de los gastos. El 4º, que sanciona como delito de peligro la “obtención fraudulenta de beneficios fiscales” trata de proteger la “Hacienda Pública” en su integridad porque el concepto de “beneficio fiscal” en dicha norma no sólo comprende los “beneficios fiscales” enumerados en el artículo 2ª inciso c), sino también los subsidios mencionados en el artículo 3ª de la ley. Por último el artículo 6º, que define el delito de apropiación indebida, lo protege por el lado de los recursos al sancionar al agente de retención o percepción que habiendo retenido o percibido los tributos los conservan en su poder después de transcurridos diez días hábiles administrativos posteriores al vencimiento del termino para ingresar las sumas de dinero percibidas o retenidas.”⁵³

El Dr. Jorge Enrique Haddad, enseña que el delito se consumara con la realización de las acciones típicas, es decir “al efectuar las presentaciones, realizar las ocultaciones, o instrumentar o perfeccionar el ardid o engaño por una cifra superior a la señalada”⁵⁴, como condición objetiva de punibilidad.

Este autor estima que “no puede existir tentativa de evasión y resultar de aplicación a todos los delitos previstos en la ley cuyo medio es el ardid o engaño, toda vez que los actos preparatorios que configuran la tentativa no resultan punibles ante un delito de resultado, con una condición objetiva de punibilidad establecida en un perjuicio cuantificado en dinero.”⁵⁵

También, el nombrado, realiza la siguiente observación respecto de la posibilidad de concurso de delitos, ya que podrían absorberse, y conforme veremos mas adelante puntualmente respecto al delito de

⁵² Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario: Naturaleza y Estructura”, 2da. edición actualizada, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2004, pág. 394.

⁵³ Damarco, Jorge H.; ob. cit.

⁵⁴ Haddad, Jorge Enrique, “Ley Penal Tributaria Comentada”, sexta edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2008, pág. 25.

⁵⁵ Haddad, Jorge Enrique, ob. cit. pág. 25.

contrabando, otros delitos “cometidos por evasión fiscal o como consecuencia de ella, por ejemplo el uso de instrumento privado falso (art. 292, CPen.); en caso de facturas apócrifas; balance falso (art. 300, CPen.) como consecuencia de la acreditación de facturas apócrifas; administración fraudulenta del ente jurídico (art. 173 CPen.) o contrabando (ley 22.415) entre otros.”⁵⁶

5.3. Acción.

La acción, como se viene comentando, es la evasión total o parcial del pago de tributos al Fisco nacional. Dicha conducta típica se manifiesta por medio “del despliegue de hechos externos engañosos (fraude), de modo que el obligado que declara lo que corresponde y no paga no queda subsumido en el tipo que analizamos, ni tampoco en el supuesto de que el declarante hubiera incurrido en una interpretación razonable de la norma tributaria.”⁵⁷

El objetivo deseado o buscado es “el obtener una ventaja, disminución o eliminación, total o parcial de la obligación tributaria que le corresponde al contribuyente.”⁵⁸

5.4. Carácter subjetivo.

En la figura bajo análisis, el autor deberá conocer y querer la realización de la maniobra ardidosa, el conocimiento de los elementos de la autoría, es decir la calidad de obligado, el conocimiento del deber extrapenal que obliga al pago y el conocimiento de la posibilidad de la acción debida.

El tipo penal exige el dolo directo del autor. Debe tener como fin específico la evasión del pago de tributos nacionales, con el despliegue de dichos medios engañosos y ardidosos, no bastando el dolo indirecto, ni el eventual y menos aún la culpa.⁵⁹

Tratándose de una figura delictual, la demostración del dolo debe incumbir a la acusación, “a la cual no le será suficiente las declaraciones engañosas o los ocultamientos maliciosos, por ejemplo, si no demuestra

⁵⁶ Haddad, Jorge Enrique, ob. cit., pág. 26.

⁵⁷ García Vizcaíno, Catalina; ob. cit., “Derecho Tributario”, T. II, pág. 638.

⁵⁸ Haddad, Jorge Enrique, ob. cit., pág. 16.

⁵⁹ Chiara Díaz, Carlos Alberto; ob. cit. pág. 253.

también la intención de emplearlos a fin de evadir determinado tributo exigible y que tal accionar se haya desencadenado con ese objetivo.”⁶⁰

5.5. Autoría y pena.

La norma prevé la pena prisión de 2 a 6 años al obligado que, como se dijo, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, por acción u omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, por un monto superior \$ 100.000, por lo cual resulta posible de aplicación el instituto de la ejecución condicional (arts. 26 a 28 del C.P.), así como los institutos de la exención de prisión y la excarcelación (arts. 316, 317 y concs. del C.P.P.N.).

6. Análisis de las figuras del art. 864 incs. b) y c) del C.Ad. y de los arts. 3 y 4 de la ley 24.769.

6.1. Las figuras del art. 864 incs. b y c del C.Ad.

El artículo 864 del Código Aduanero establece en sus cinco incisos otras conductas configurativas del delito de Contrabando, que a diferencia de la figura básica contemplada en el artículo 863, “no demandan como elemento de la ilicitud el acaecimiento de un ardid o engaño, y basta la mera intención de perpetrar el comportamiento punible.”⁶¹

Los incisos del artículo en comentario, aluden a un proceder del sujeto activo del delito que se caracteriza por su accionar doloso que establece como sanción para el autor la pena de prisión de 2 a 8 años, según la reforma que sufriera el referido Código mediante ley 25.986.⁶²

Como lo señala el título del acápite centraremos nuestro análisis en los incisos b) y c) del artículo 864. Al respecto, el Profesor Gottifredi señala que en dichos incisos se definieron dos modalidades de comisión del delito de contrabando que opta por calificar como “documentado”,

⁶⁰ Chiara Díaz, Carlos Alberto; ob. cit. pág. 253.

⁶¹ Gottifredi, Marcelo Antonio; ob. cit., pág. 777.

⁶² Anteriormente el Código establecía que al autor de las figuras tipificadas en el art. 864 le correspondería la pena de prisión de seis meses a ocho años. Como vemos se ha elevado el mínimo de la pena de seis meses a dos años.

calificación a la cual adherimos, con la modestia del caso.⁶³

6.1.1. La figura del art. 864 incs. b). Tratamiento aduanero o fiscal distinto.

Dentro de las modalidades específicas de contrabando, el artículo art. 864, inc. b del C.Ad. establece que será reprimido con la pena mencionada en el punto anterior, a aquel que realizare “cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del servicio aduanero con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere, a los fines de su importación o de su exportación”. Como vemos, estamos ante un delito de peligro.

En esta hipótesis de contrabando, sostienen Guillermo Vidal Albarracín (h) y Héctor G. Vidal Albarracín, “en general, se acepta que al decir "tratamiento aduanero" se está refiriendo a operaciones o destinaciones. En cambio, la controversia se ciñe con referencia al "tratamiento fiscal", existiendo dos posiciones al respecto: a) Amplia: comprende todos los tributos; b) Restringida: involucra sólo los aduaneros.”⁶⁴

6.1.1.1. Acción típica.

La acción típica de esta figura es cualquier conducta ya sea positiva o negativa, que *impida* o *dificulte* el control del servicio aduanero.

Para Edwards, el término “cualquier” denota el variado catálogo de comportamientos que pueden tipificar este delito.⁶⁵ Para que dicha

⁶³ Gottifredi, Marcelo Antonio; ob. cit., pág. 779. Enseña el autor que en el inciso b) del artículo en comentario, “el autor de la ilicitud persigue la obtención de un tratamiento aduanero o fiscal diferente del correspondiente a la mercadería que importa o exporta, valiéndose de cualquier acto u omisión idóneas para impedir o dificultar el control del servicio aduanero sobre esas operaciones” (ob. cit. pág 779), y respecto del inciso c) del art. 864, considera que “la acción típica no supone cualquier comportamiento positivo u omisivo, sino uno específico, que se endereza concretamente a conseguir, para la mercadería que se exporta o importa, un tratamiento aduanero o fiscal mas favorable que el que corresponde. El ilícito exige no ya una acción o una omisión cualquiera, sino la presentación de los documentos que el artículo menciona en forma taxativa, expedidos en contravención a las disposiciones legales que específicamente regulan su otorgamiento” (ob. cit., pág. 780).

⁶⁴ Vidal Albarracín (h.), Guillermo Vidal Albarracín, Héctor G, ob. cit.

⁶⁵ Edwards, Carlos Enrique; ob. cit., pág. 23. Sostiene el autor que “El medio comisivo más común empleado para la configuración de este delito es la declaración documentada, aunque, en realidad, el presente tipo penal no exige que se concrete por un medio documentado; por ello, es que a esta figura se la denomina contrabando documentado, aunque la utilización del documento no resulta una exigencia de la tipicidad. Dicha declaración debe contener manifestaciones falsas, a fin de obtener un tratamiento aduanero o fiscal distinto. Estas declaraciones falsas deben tener la suficiente entidad, o idoneidad, para impedir o dificultar el control aduanero, a efectos de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o

conducta resulte penalmente relevante debe producir un tratamiento aduanero o fiscal distinto del pertinente.⁶⁶

Fundamentalmente, los supuestos sobre los cuales recae la acción típica son, la valoración y la clasificación arancelaria de mercaderías.⁶⁷ En cuanto a la valoración, la declaración ardidosa puede manifestar en un valor menor del realmente pagado, a fin de pagar menos tributos; para lo cual el autor puede presentar, ante la Aduana, facturas apócrifas. Ahora bien, el supuesto más debatido el que gira en torno a la clasificación arancelaria. Para resolver este entuerto, Edwards, diferencia los casos de acción de los de omisión.

En los supuestos de *acción*, “el declarante se limita a ubicar la mercadería en cuestión en una posición arancelaria, acompañando todos los elementos necesarios para que el servicio aduanero practique la clasificación. Es en definitiva la aduana la que clasifica dicha mercancía, por lo que esa conducta no es punible aunque exista divergencia entre el declarante y la aduana respecto de la clasificación. Esa acción se tornaría ilícita cuando el agente, con la intención de impedir o dificultar el control aduanero a fin de obtener un tratamiento aduanero o fiscal distinto, ubicara la mercadería en una posición arancelaria, acompañando documentos falsos para provocar error en el servicio aduanero en el momento de practicar la clasificación.”

Para el supuesto de *omisión* el interrogante surge en los casos en que el declarante no acompaña elementos que tiene en su poder, ante el requerimiento del servicio aduanero a fin de practicar la clasificación; es decir, cuando la aduana le solicita, atento lo dificultosa que resulta la clasificación, ciertas especificaciones técnicas que el declarante posee.⁶⁸

fiscal distinto, lo cual implica que no basta con cualquier acción u omisión, si no reúne la necesaria idoneidad. Si bien afirmamos que los incisos que norma este artículo, no requieren de ardid o engaño, en este supuesto, aunque la norma no exija el ardid o engaño, la maniobra que despliega el agente a fin de obtener un tratamiento distinto, resulta engañosa, a fin de provocar el error en el servicio aduanero”.

⁶⁶ Se ha dicho que “La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que cualquier ardid utilizado, aunque las formas guarden la apariencia, sólo constituye un “ropaje de legitimidad” para encubrir el fin perseguido o el verdadero propósito, que no es otro que eludir alguna prohibición o un determinado tratamiento fiscal, y en ese orden de ideas, cualquier engaño destinado a burlar el debido control aduanero, aún cuando sea aprovechando las deficiencias organizativas del servicio, configura el contrabando. (C. P. Econ. Sala I, Reg. 002/1989, de fecha 16/02/1989 “Galo, Hugo Antonio s/ Contrabando, Incidente de falta de jurisdicción.”)

⁶⁷ Edwards, Carlos Enrique; ob. cit., pág. 25.

⁶⁸ Edwards, Carlos Enrique; ob. cit., pág. 26. En este último supuesto de omisión, el autor se pregunta si la conducta resulta punible, para lo cual analizando el supuesto importación definitiva para consumo (arts. 233 y 243 del C.Ad.) entiende que el servicio aduanero puede exigir al interesado que le proporcione información complementaria sobre las características técnicas de la mercadería importada, y si éste no la proporciona dentro del plazo de diez días, el servicio aduanero puede consultar a los organismos técnicos competentes, por cuenta de aquél. Algo similar ocurre en el supuesto de una de exportación definitiva para consumo (arts. 331 y 341 C. Ad.).

6.1.1.2. Elemento Subjetivo.

La figura bajo examen admite el *dolo*, ya que el autor procura que su acción u omisión impida o dificulte el control aduanero a fin de obtener un tratamiento distinto.

Ahora bien, “cuando el error no es imputable a quien formaliza ante la aduana la declaración escrita, se excluye la culpabilidad (p.ej., un error en el precio de venta de la mercadería importada que provoca un tratamiento fiscal distinto).”⁶⁹

6.1.1.3. Autoría y pena.

El autor, declarante ante el servicio aduanero de la mercadería, será reprimido con prisión de dos a ocho años, y será aquel que realice cualquier acción u omisión que impide o dificulta el control aduanero, con el designio de obtener un tratamiento aduanero o fiscal diferente.

El sujeto activo de este delito podría ser beneficiado con la aplicación el instituto de la ejecución condicional (arts. 26 a 28 del C.P.), así como los institutos de la exención de prisión y la excarcelación (arts. 316, 317 y conchs. del C.P.P.N.).

6.1.2. La figura del art. 864 incs. c). Tratamiento aduanero o fiscal mas favorable que el pertinente.

El inc. c) del citado artículo 864 establece que será reprimido “aquel

⁶⁹ Edwards, Carlos Enrique; ob. cit., pág. 27. Cabe destacar que este supuesto delictivo comprende “los casos en que se realizan declaraciones falsas en los despachos de importación o exportación con el propósito de hacer variar el tratamiento aduanero o fiscal de las mercaderías documentadas, aunque no hubiese mediado un artificio con idoneidad suficiente como para impedir o dificultar que la autoridad aduanera advirtiera la falsedad de esas manifestaciones; es decir, que basta para su punición “el hecho probado de que la intención del sujeto activo fuera la de burlar al servicio aduanero con una manifestación falsa, orientada a conseguir para la mercadería en tránsito de exportación o importación, un régimen aduanero o fiscal extraño al de regular aplicación en esa operación. En cambio la infracción aduanera consagrada en el art. 954, inc. a) del C.A. obviamente queda excluida cuando media inequívoco propósito e intencionalidad exigidos por la ley, precisamente, por el tipo delictivo en análisis. Aún si se sostiene que el problema aquí es de apreciación de la prueba reunida, en el caso de autos, a tenor de la forma en la que ha sido recreado históricamente el hecho, no caben dudas posibles de que las maniobras ejecutadas para la importación de automóviles procedentes de España a menos valor FOB que el abonado en origen, para lo cual se simuló su compra en Uruguay mediante facturas ideológicamente falsas expedidas por una firma local, cuando menos dificultaron el control aduanero. (Voto de los Dres. Bisordi, Rodríguez Basavilbaso y Catucci).” (“Ávila Zanini, Carlos Pedro y otros s/recurso de casación.”, de fecha 31/05/05, Causa 5804 Cámara Nacional de Casación Penal).

presentare ante el servicio aduanero una autorización especial, una licencia arancelaria o una certificación expedida contraviniendo las disposiciones legales específicas que regulen su otorgamiento, destinada a obtener respecto de mercadería que se importare o se exportare, un tratamiento aduanero o fiscal más favorable al que correspondiere.”

El autor que incurre en esta conducta delictiva busca obtener un tratamiento aduanero o fiscal mas favorable que el pertinente.

6.1.2.1. Acción típica.

La acción típica descrita es la de presentar ante el servicio aduanero una autorización especial, una licencia arancelaria o una certificación, contraviniendo a las disposiciones legales y específicas que regulan su otorgamiento, siempre y cuando tenga como fin obtener un tratamiento aduanero o fiscal mas favorable, sobre la mercadería importada o exportada, diferente al que pudiere corresponder.

6.1.2.2. Elemento Subjetivo.

Por supuesto que también estamos ante un delito de carácter *doloso*. Si bien “es un delito de dolo directo, en algunos supuestos admite el dolo eventual, como, por ejemplo, si el presentante, por su oficio o actividad, no podía dejar de conocer la irregularidad que contenía el documento.”⁷⁰

6.1.2.3. Autoría y pena.

Autor, a quien le corresponderá la pena de prisión de dos a ocho años, es aquel que obtiene de manera deliberada mediante la utilización de un mecanismo irregular uno de los documentos que dice la norma, y “al conocer sus consecuencias operativas lo presenta al servicio aduanero, consume el obrar ilícito en estudio, sin perjuicio de que le sea acordado o

⁷⁰ Edwards, Carlos Enrique; ob. cit., págs. 29/30. Entiende el autor que “a través del elemento culpabilidad se puede establecer la diferencia entre este inciso y la figura culposa de contrabando por uso indebido de documentos que tipifica el art. 869, ya que en ambas figuras la acción típica consiste en la presentación de documentos irregulares a fin de obtener un tratamiento aduanero o fiscal más favorable para el autor, pero difieren en el sujeto activo (en esta figura el presentante, en la modalidad culposa el responsable de la presentación) y en que el delito que comentamos se reprime a título de dolo, mientras que el tipo del art. 869 se imputa a título de culpa”.

no el tratamiento aduanero mas favorable que el agente anhela”.⁷¹

6.2. Las figuras de los arts. 3 y 4 de la Ley 24.769

Para comprender estas figuras delictuales, debemos analizar el término “beneficios fiscales”, para lo cual resulta “imprescindible establecer qué efectos producen los mismos en las arcas hacendales; el grado de maniobras dolosas que se requiere para presentarlos con una “cosmética” disfrazada de su realidad y en que momento se consuma el delito reprimido por el legislador.”⁷²

La ley Penal Tributaria número 24.769, contempla tres figuras penal tributarias vinculadas con los beneficios fiscales, que son el art. 2º, inc. c), que “describió un delito de resultado material o lesión dirigido a proteger beneficios fiscales indirectos.; el art. 3º, también un delito de resultado material o lesión, bien que éste dirigido a proteger beneficios fiscales directos; y el art. 4º, un delito de peligro dirigido a proteger beneficios fiscales tanto directos como indirectos”⁷³, a lo que se sumo un agravante para estos tres supuestos, a los cuales, además de las penas allí previstas, se impondrá de manera accesoria al beneficiario, la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de 10 años.

A continuación, sin desvirtuar el eje del análisis que nos ocupa, y hecha la aclaración, analizaremos las conductas tipificadas por los artículos 3 y 4 de la mencionada ley 24.769.

⁷¹ Gottifredi, Marcelo Antonio; ob. cit., pág. 781. Agrega el autor que “sólo estaremos en presencia del delito de contrabando documentado cuando los instrumentos irregularmente expedidos y presentados ante el servicio aduanero sean de los enumerados en el articulado”. Asimismo, enseña que pueden darse situaciones particulares en torno a la autoría cuando “quien obtiene el tratamiento beneficioso es una persona distinta de la que se encuentra anunciada por la ley como titular de la dispensa, la ventaja o el beneficio que habilita un tratamiento aduanero o fiscal en esas condiciones”. De darse la hipótesis descripta, entrarían en juego las reglas de participación criminal que les correspondería a cada uno de los intervinientes.

⁷² Díaz, Vicente Oscar; “Tratamiento penal del uso disvalioso de los beneficios fiscales de origen tributario”, publicado en Sup. E. Derecho Económico, Febrero de 2004, 68. La Ley Online.

⁷³ Corti, Aristides Horacio M., “Acerca de los beneficios fiscales y la represión de sus malversaciones en las leyes penal tributarias”, Publicado en: Sup. E. Derecho Económico febrero (2004), 45; extraído de La Ley Online.

6.2.1. El artículo 3 de la ley 24.769. El aprovechamiento indebido de subsidios.

El aprovechamiento indebido de subsidios tipificado en el artículo 3° de la ley 24.769, establece que será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.

Esta figura, “constituye el verdadero estereotipo” del fraude tributario por su estructura típica, similar a la del delito de estafa afirma Catania.⁷⁴ Es así que si el importe percibido no alcanza a la suma preestablecida como condición objetiva de punibilidad, puede configurar el tipo prescripto en el art. 174 inc. 5° del Código Penal, es decir el delito de fraude en perjuicio de la administración pública.⁷⁵

A diferencia de la evasión tributaria, estos supuestos no se caracterizan por el incumplimiento del deber de pago de tributos, sino que se trata, como el tipo lo indica, “del aprovechamiento del aprovechamiento indebido de la entrega efectuada por parte del estado de una suma dineraria al sujeto activo del delito, producto de una voluntad viciada por el error en el que hubo de incurrir, previamente como consecuencia de la actividad engañosa de aquel sujeto.”⁷⁶

Hasta este artículo, la ley Penal Tributaria habla de inconductas despegadas para evitar el ingreso de fondos al Fisco por obligaciones tributarias, en tanto que, “en esta norma se castiga el despliegue de ciertos artilugios enderezados a inducir en error a los organismos estatales competentes con el fin de lograr de estos la entrega de fondos públicos por

⁷⁴ Catania, Alejandro, “Régimen Penal Tributario”, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2005, pág. 117.

⁷⁵ García Vizcaíno, Catalina, ob. cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 648. En el mismo sentido Ventura González, ob. cit., Pág. 76. Sostiene el citado autor que en este supuesto delictivo, “el obligado mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o mediante cualquier ardid o engaño, induce en error al fisco nacional y este a raíz del citado error realiza reintegros, recuperos, devoluciones u otorga cualquier otro subsidio obteniendo así el sujeto activo indebidamente los beneficios mencionados. A raíz del error en que incurre el fisco, al sujeto activo se le reconocen beneficios fiscales indebidos, es decir, que no le corresponden. Puede ocurrir también que el sujeto activo sea el titular legítimo de un beneficio fiscal y que lo utilice indebidamente logrando en su beneficio, egresos de las arcas fiscales, tales como reintegros, reembolsos, devoluciones o subsidios.”

⁷⁶ Catania, Alejandro, op cit, Pág. 120, continúa el autor diciendo que “la estructura objetiva del tipo se encuentra compuesta por el despliegue de una maniobra engañosa que, en este caso, y a diferencia del delito evasión, debe provocar, efectivamente, un error en el agente del Estado a cargo de la toma de decisiones al otorgamiento de la prestación correspondiente.”

una suma mayor de cien mil pesos, lo cual se ha catalogado como de mayor odiosidad y merecedor de una respuesta punitiva mas grave.”⁷⁷

En esta norma el bien jurídico protegido es la hacienda pública, que en general, como vimos, es lo que intenta salvaguardar la ley. Pero, específicamente, el artículo bajo examen, en palabras del profesor Haddad, “protege el gasto público realizado mediante subsidios o, en otras palabras, la entrega de dinero a los particulares, lo cual no puede ser equiparado con el concepto genérico de beneficios fiscales”, llegando al entendimiento, “que los tipos expuestos en los arts. 2º, inc. c), y 4º, por una parte, y en el 3º, por la otra, pueden tener alguna similitud”, afirmando que “nos hallamos ante dos caras de la misma moneda, pues los dos primeros atentan contra los ingresos públicos al no ser aportado lo que legalmente corresponde, y el segundo afecta al gasto público, al implicar entregas de dinero que no corresponde efectuar.”⁷⁸

6.2.1.1. Acción típica.

El verbo típico aprovechar es *utilizar, disfrutar y servirse* ilegalmente de los subsidios directos. Será punible aquel obligado al pago que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria.

Ahora bien, la pregunta que siempre nos hacemos ¿Cómo debe producirse el aprovechamiento?, y la respuesta inmediata es que para que exista aprovechamiento del subsidio, además de ser indebido, debe producirse la percepción efectiva del dinero.⁷⁹ En definitiva, dicho

⁷⁷ Chiara Díaz, Carlos Alberto “Ley Penal Tributaria y Provisional N° 24.769”, Rubinzal Culzoni Editores, 1997, pág. 260.

⁷⁸ Haddad, Jorge Enrique, ob. Cit. pág. 51. Asimismo, señala el Autor que “...los denominados beneficios fiscales se generan en una actividad financiera en que el Estado nacional puede desarrollar a partir de las disposiciones previstas en el art. 75, incs. 18 y 19, CN.”. También se plantea el Dr. Haddad, e incita a su replanteamiento, la problemática de la devolución del I.V.A. a los exportadores, de la decisión política de no exportar impuestos, es decir, la aplicabilidad de la denominada Tasa Cero, a la que nos hemos referido, concluyendo que “...la devolución del IVA no resulta ser un beneficio fiscal en los términos del art. 75, CN, tanto por el inc. 18 como por el 19...”, por lo cual, “...la conducta punible se desarrollará mientras se realicen maniobras que aumentan indebidamente el IVA compra de los exportadores y, en este caso, el hecho debe encuadrarse como evasión de tributos, pero no como aprovechamiento indebido de un subsidio nacional de naturaleza tributaria, porque no lo es.” Ob. cit. págs. 52 y 53.

⁷⁹ Se ha dicho que incurre en el delito previsto en el art. 3º de la Ley 24.769, en grado de tentativa “...quien solicitó la devolución de saldos de libre disponibilidad en el I.V.A. logrados a través de la manipulación del régimen jurídico de retenciones, y dicho pedido fue denegado por el Fisco ya que, la consumación del citado delito requiere la percepción de dinero...” (Cám. Fed. de Apel. de Tucumán – 12/12/2008 – “Molinari, Eduardo Domingo y Otros”, publicado en La Ley Online).

aprovechamiento debe ser por un lado *indebido* y por otro lado debe constituir una *percepción*.⁸⁰

Es indebido, cuando no reúna las condiciones para acceder a ese beneficio, cuando se reúnen las condiciones legales pero se lo percibe en mayor medida o en reiteradas oportunidades o cuando reunidas los recaudos legales y percibido el mismo beneficio se lo utiliza o destina a una finalidad distinta que aquella para lo cual fue creado.⁸¹

6.2.1.2. Elemento Subjetivo.

La figura sólo admite el *dolo*. Thomas enseña que la “exigencia de ardid o engaño es incompatible con el dolo eventual, ya que presupone una finalidad delictiva específica. Pero con el ardid se refiere a la evasión y no, específicamente, al monto”, por lo cual entiende el autor que puede haber dolo eventual en ese respecto.⁸²

Haddad, por su parte, considera que dadas las características particulares de la acción típica “no cualquier dolo es suficiente, sino que se requiere el dolo específico, o sea “el despliegue intencional de alguna actividad” tendiente a obtener específicamente el dinero del Estado nacional merced al aprovechamiento de cualquier subsidio.”⁸³

6.2.1.3. Autoría y pena.

Cualquier obligado como contribuyente fiscal que realice alguna de las acciones engañosas que determina la figura para percibir ilegítimamente un subsidio nacional directo, puede resultar autor penalmente responsable,

⁸⁰ Explica García Vizcaíno que “la diferencia entre el delito de evasión y el de aprovechamiento indebido de subsidios radica en que en el primero el Fisco no pago importe alguno al particular, sino que este dejó de ingresar el monto debido; en cambio en la figura del art. 3° de la ley 24.769, el particular percibió del Fisco un importe que no correspondía.” Ob. Cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 650.

⁸¹ En tal sentido Catania, Alejandro, ob. cit., Pág. 123, quien, respecto del último supuesto, sostiene que “si la finalidad era beneficiar a un grupo determinado...y el beneficio produjo el engaño sobre su pertenencia al grupo, en el momento en que percibe el dinero estará también frustrando el fin de aquel instituto. Por el contrario, si la finalidad era incentivar determinada industria, y el beneficio desarrolla efectivamente aquella industria, pero al percibir el dinero lo destina a cualquier otra finalidad (malversación), es en ese momento en que se frustra el fin del otorgamiento del subsidio.” (sic. pág. 124).

⁸² Thomas, Ricardo G., ob. cit., pág. 55.

⁸³ Haddad, Jorge Enrique, ob. Cit. pág. 50. La actividad del Fisco deberá orientarse a la acreditación del dolo específico mediante elementos de prueba suficientemente claros y concretos, por lo cual no se podrá emplear para tales fines, por ejemplo, presunciones *iuris tantum* o *iure et de iure*.

aunque no necesita reunir “la condición de comerciante, industrial o inversor, ni que este inscripto en regímenes especiales de promoción.”⁸⁴

Se establece que aquel que resulte culpable será penado con prisión de tres años y seis meses a nueve años. Este supuesto, debido a su escala penal, no admite la eximición de prisión, como así tampoco la excarcelación del incuso.⁸⁵

6.2.2. La figura del art. 4. La obtención fraudulenta de beneficios fiscales.

El artículo 4 de la Ley 24.769 se ocupa obtención fraudulenta de beneficios fiscales y establece que será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional.

Ventura González, pone de resalto que es incorrecta la denominación otorgada a este ilícito “*Obtención fraudulenta de beneficios fiscales*”, porque considera que el tipo no exige que esos beneficios sean percibidos y que sólo exige la obtención de un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de un beneficio impositivo, por tanto entiende que la figura delictiva exige la concurrencia de un elemento subjetivo del tipo, pues el reconocimiento, la certificación o la autorización obtenidos fraudulentamente, deben realizarse para gozar de los beneficios fiscales que se indican.⁸⁶

6.2.2.1. Acción típica.

El tipo contiene una estructura objetiva que requiere que la obtención del reconocimiento, certificación o autorización que permita gozar de un

⁸⁴ Chiara Díaz, Carlos Alberto ob. cit., pág. 261. Resulta interesante la acotación que efectúa Ricardo G Thomas, ob. cit. pág. 53, quien sostiene que como la ley habla de “obligado”, es de presuponer que existe una obligación tributaria previa.

⁸⁵ En torno a esta cuestión cabe tener presente el Acuerdo 1/08, Plenario N° 13 de la Cámara Nacional de Casación Penal, Autos “Díaz Bessone, Ramón Genaro s/recurso de inaplicabilidad de ley”, de fecha 30/10/2008, donde se sostuvo que “No basta en materia de excarcelación o eximición de prisión para su denegación la imposibilidad de futura condena de ejecución condicional, o que pudiere corresponderle al imputado (arts. 316 y 317 del C.P.P.N.), sino que deben valorarse en forma conjunta con otros parámetros tales como los establecidos en el art. 319 del ordenamiento ritual a los fines de determinar la existencia de riesgo procesal”.

⁸⁶ Ventura González, ob. cit., Pág. 79.

beneficio fiscal, y eso debe producirse mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño.

Asimismo, cabe tener presente, que se trata de un delito de peligro que puede ser cometido por acción u omisión, bastando el mero peligro concreto de perjuicio fiscal, para que se perfeccione, independientemente de que se haya producido un daño real.⁸⁷

Cuando efectivamente “se obtiene en forma fraudulenta el beneficio fiscal y se lo aprovecha, *obteniendo dinero del Estado nacional*, puede configurarse el tipo del art. 3º, que absorbe el del art. 4º. En este caso, si el monto del beneficio es inferior al importe mínimo del art. 3º, la conducta es encuadrable en el art. 4º.”⁸⁸

Catania considera que esta figura resulta una expansión primaria del ámbito de lo protegido por el derecho penal, es decir previo al desarrollo de los delitos contemplados en los arts. 1º, 2º y 3º de la ley 24.769, aunque la carencia de una condición objetiva de punibilidad, hace que el ámbito de prohibición de esta norma resulte mucho más amplio que la sumatoria de los casos contenidos por dichos artículos.⁸⁹

Oportunamente hemos manifestado⁹⁰ que disentimos, de manera respetuosa con esta postura doctrinaria, lo cual entendemos, viéndolo desde ese punto de vista, formaría parte de un *iter criminis*.

⁸⁷ García Vizcaíno, Catalina, Ob. Cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 649. Es interesante detenerse un instante el análisis efectuado por el Maestro Günther Jakobs, quien al disertar respecto de la criminalización de conductas en un estadio previo, es decir que, cuanto más intensamente se optimice la protección de bienes jurídicos, tanto más se define al autor como *enemigo*, sin un *ámbito interno*. El principio “*cogitationis poenam nemo patitur*”, designa un ámbito interno que está delimitado, sin embargo, de acuerdo con criterios naturalístico- sensibles y, por ello, casuales para el derecho penal. El ámbito interno se tiene que orientar en un régimen de libertades al *status* del autor en cuanto *ciudadano*. Sin una conducta que sea tanto *externa*, como *perturbadora* (esto es: una conducta que se arrogue una organización ajena), no existe razón alguna para efectuar una indagación vinculante del contexto interno del autor y, en particular, del aspecto subjetivo de su conducta (principio del hecho). Para la legitimación de los delitos de peligro abstracto habría que distinguir, por un lado si se presume que la conducta típica daría lugar *per se* a un peligro *indominable* (ejemplo: la conducción en estado de embriaguez) o si se trata del peligro de daños futuros, que son por su parte aún *dominables* (ejemplo: la falsificación de documentos, en sus variantes de producción de documentos ilegítimos y de falsificación de documentos legítimos). Los delitos de peligro abstracto de la clase citada sólo son conciliables con el principio del hecho si se atiende al peligro general de la *conducta*, no al peligro del específico *contexto de planificación* en el que la conducta se encuentra. En la criminalización de la lesión de bienes jurídicos anticipados, la vigencia de las normas puede ser menoscabada por el *anuncio* de su futuro quebrantamiento. Ver en, Jakobs, Günther, “Estudios de Derecho Penal”, UAM Ediciones, Edit, Civitas, Madrid, 1997, pp, 293 a 324.

⁸⁸ García Vizcaíno, Catalina, Ob. Cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 649/650.

⁸⁹ Catania, Alejandro, op cit, Pág. 132.

⁹⁰ Al respecto ver nuestro trabajo publicado en el Periódico Económico Tributario N° 437 del jueves 25 de Febrero de 2010 “El reintegro del impuesto al valor agregado atribuible a exportaciones y sus posibles consecuencias penales”, pags. 5 y ss., Editorial LA LEY. El art. 4º de la ley, para un sector de la doctrina, resulta ser una etapa *ex ante* de un *iter criminis* que podría llevar a la configuración de los tipos penales descriptos en los artículos 1º, 2º y 3º de la ley 24.769. A nuestro parecer, se trata de una figura autónoma, que no forma parte de un *iter delictivo*, por lo cual aquella conducta, que resultó atípica por el artículo 3º,

Siendo así, y teniendo en cuenta que la figura bajo examen, no contempla una condición objetiva de punibilidad el contribuyente, devenido en infractor, quedaría a la suerte del resultado de la determinación de oficio, es decir que, si surge de la misma que la maniobra realizada no ha superado la condición objetiva de punibilidad de los arts. 1º, 2º o 3º de la ley 24.769, podría imputársele la comisión del delito descrito en el art. 4º de la mencionada ley.

Ahora bien, como lo explica el profesor Haddad, el tipo penal del art. 4º es sumamente claro, ya que no se refiere al no pago, ya que ante un diferimento vencido no existe la obligación de pagarlo, siendo la estafa o fraude por incumplimiento de obligaciones que no son tributarias, por lo cual, no debe considerarse que el bien jurídico tutelado es la suma no ingresada –fundamento de la evasión–, sino el incumplimiento fraudulento del compromiso o emprendimiento asumido –por ejemplo, exportación del insumo ingresado sin el pago de derechos– cuya consecuencia esta reflejada en una obligación tributaria.⁹¹

Esta figura “salvaguarda los ingresos públicos, puesto que los beneficios enumerados y los posibles que se otorgan en el futuro implican la utilización de un instrumento de política económica destinado al fomento o desarrollo de determinadas actividades realizadas por los particulares, ya sea en cualquier parte del territorio nacional o en zonas previamente determinadas...” y “...Consecuentemente, es la hacienda pública –particularizada en los ingresos que no podría recaudar debido al fraude en la obtención de ellos– la que se pretende salvaguardar con la tipificación del delito en análisis”.⁹²

6.2.2.2. Aspecto subjetivo.

Al respecto debe señalarse que para que se configure el tipo penal del artículo bajo estudio, al elemento objetivo debe sumarse el elemento subjetivo, que como todos los tipos contemplados en la Ley 24.769 es *doloso*.

El sujeto que realiza la maniobra debe tener conocimiento de que es posible obtener un beneficio y voluntad de realización del ardid.

como dijimos en el párrafo precedente, entendemos que no cabría encuadrarla en el art. 4º de la mencionada Ley de Penal Tributaria.

⁹¹ Haddad, Jorge Enrique, ob. Cit. pág. 59 y ss.

⁹² Haddad, Jorge Enrique, ob. Cit. pág. 59. “Se trata del mismo bien jurídicamente protegido, previsto en el art. 2º, inc. c), en la figura simple, al carecer de un mínimo en monto de perjuicio efectivo.”

6.2.2.3 Autoría y pena.

No cualquier sujeto de los comprendidos en los arts. 6º y 7º, de la ley de procedimiento fiscal número 11.683 (T.O. 1998), esto es responsables del cumplimiento de la deuda ajena, se pueden identificar con “aquel que obtuviere”, sino, como enseña Haddad, algunos pocos que tienen el derecho o se lo arrogan, de solicitar una certificación, reconocimiento o autorización mencionados, por lo cual los autores del delito son identificados de acuerdo a la normativa del organismo recaudador, encargado de regular todo lo atinente a esta clase de trámites.⁹³

El autor de este delito será reprimido con prisión de uno a seis años, admitiéndose la aplicación de los institutos de la eximición de prisión y el de la excarcelación.

7. Concurso de delitos tributarios y aduaneros.

No habría problemas en torno a la punibilidad cuando un sujeto con su actuar realiza una conducta penalmente injusta es decir típica -en el caso o contrabando, o evasión fiscal-, pues la adecuación del comportamiento al supuesto tipificado determina la aplicación de la pena prevista para ese delito. Ahora bien, “distinta es la situación cuando el comportamiento de un sujeto contradice varias normas jurídicas, pues se plantea la cuestión de establecer si las sanciones deben sumarse o si cabe adoptar un sistema menos riguroso.”⁹⁴

Para dar solución a este entuerto, el legislador ha establecido un sistema concurso de normas y delitos, el cual debe orientarse por un criterio rector, “cuyo punto de partida debe ser que *al autor que ha cometido un delito le corresponde una pena*, por lo que sólo cuando el sujeto realiza mas de un delito, pueden plantearse acumulación de penas.”⁹⁵

Enseña Ricardo Nuñez que “existe *concurso de delitos* si una persona ha cometido dos o más delitos no juzgados con anterioridad. Los delitos ya juzgados no originan un concurso de delitos, sino, en ciertas condiciones, la reincidencia del condenado (C. P., 50). Bajo el epígrafe de *concurso de delitos* el Código penal comprende el *concurso ideal (formal)* (art. 54) y el *concurso real (material)* (arts. 55 y 56).”⁹⁶

⁹³ Ver Haddad, Jorge Enrique, ob. Cit. pág. 60.

⁹⁴ Righi, Esteban, “Derecho Penal. Parte General”, 1era. Edición. Editorial. LexisNexis, Buenos Aires, 2007, pág. 433.

⁹⁵ Righi, Esteban, ob. cit., pág. 433.

⁹⁶ Nuñez, Ricardo C. “Manual de Derecho Penal. Parte General”, Marcos Lerner Editora, Córdoba, Marzo de 1999, pág. 261

Bacigalupo dice que “la legislación y la teoría distinguen entre los casos en que *una acción* realiza más de un tipo penal y los de *varias acciones* que realizan más de un tipo penal, o más de una vez el mismo tipo penal. La unidad de acción con pluralidad de lesiones de la ley penal se denomina concurso ideal de delitos. La pluralidad de acciones con pluralidad de lesiones de la ley penal (lesión repetida de una o de varias leyes) recibe el nombre de concurso real o material.”⁹⁷

7.1. Contrabando y evasión fiscal. Posibilidad de concurso de delitos.

Como vimos, el contrabando tutela el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, ahora bien, cuando resulte afectado el tratamiento fiscal de las mismas, “se discute si sólo alcanza los tributos aduaneros o también los no aduaneros vinculados a las operaciones de importación y exportación: impuestos internos, impuesto al valor agregado, impuesto a las ganancias”⁹⁸, por lo cual teniendo en cuenta el criterio adoptado se puede provocar una confusión con la evasión impositiva.

Al respecto, la Profesora García Vizcaíno entiende que, si estamos ante un mismo hecho, contrabando para evadir tributos aduaneros y no aduaneros, “no se aplican las figuras de la evasión de los arts. 1º y 2º de la ley 24.769 y modif., toda vez que consideramos que el control aduanero comprende la fiscalización de gravámenes aduaneros y no aduaneros, y que el bien jurídico protegido en los ilícitos aduaneros comprende en algunos supuestos la recaudación fiscal.”⁹⁹

En función de esto, la autora, descarta la idea de consunción, así como la de concurso ideal, aplicándose el principio de especialidad, pudiendo estar ante un concurso aparente de leyes, por el cual la norma que rige el caso de manera específica desplazaría a la norma genérica (*lex specialis derogat lex generalis*).

Ahora bien, como bien explica García Vizcaíno, si primero se comete el delito de contrabando documentado y luego se presenta una

⁹⁷ Bacigalupo, Enrique, “Derecho Penal. Parte General” 2da. Edición, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, Agosto de 1999, págs. 575/576.

⁹⁸ Vidal Albarracín, Héctor G.; “El Derecho Penal Aduanero y la Seguridad Jurídica”, en “Estudios de Derecho Aduanero, Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine”, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires 2007, pág. 248/249.

⁹⁹ García Vizcaíno, Catalina, Ob. Cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 789. Sostiene que “si estimamos que las figuras de los delitos tributarios de evasión fiscal –simple y agravada– de la ley 24.769 se refieren a declaraciones que deben presentarse ante la AFIP-DGI, y no ante la AFIP-DGA. Aunque es cierto que el art. 1º de la ley 24.769 se refiere al “tributo instantáneo”, por lo cual debería comprenderse a los gravámenes aduaneros, también lo es que menciona “cada ejercicio anual”, no pareciendo compatible con la tributación aduanera.”

declaración jurada ante la AFIP-DGI que podría resultar configurativa de algún delito de la 24.769, “sobre la base de aquel delito, estos hechos son distintos y susceptibles de juzgamiento por dos jurisdicciones, ya que -pese a la finalidad del sujeto activo- vulneró dos bienes jurídicos protegidos: 1) control aduanero; 2) hacienda pública o actividad financiera del estado”.¹⁰⁰

Por su parte, el Dr. Héctor G. Vidal Albarracín entiende que si bien la Aduana y la D.G.I. deben velar por el pago de tributos, “a los fines de precisar el tipo penal de contrabando, en mi opinión –sostiene el autor-, la cuestión debe resolverse atendiendo la función que al respecto le compete a uno u otro organismo. Así, la liquidación, devolución y fiscalización de estos tributos le sigue correspondiendo a la D.G.I., pues la Aduana sólo estaría autorizada a *recibir* el importe de los tributos no aduaneros vinculados a la importación y a la exportación”.¹⁰¹

La función principal de la A.F.I.P.-D.G.I. es la obtención para el Estado de recursos económicos actuando como ente recaudador de los tributos establecidos por imperio del legislador y la función de la A.F.I.P.-D.G.A. trasunta por un doble propósito del cual venimos hablando, es decir actúa como recaudador de tributos pero principalmente su función por excelencia es el control de la mercadería (según lo establecido en el art. 10 del C. Ad.), circulante a través de los procesos de importación y exportación (art. 9 del C. Ad.).

Como enseña Vidal Albarracín, este objetivo último de la Aduana, excede en importancia a lo meramente tributario, “tales como la protección de la salud e la población, 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 lo cual “...la herramienta tributaria generalmente resulta inadecuada, debiéndose recurrir a la aplicación de prohibiciones a la importación y a la exportación.”¹⁰²

Por ello debemos nuevamente examinar la cuestión desde el punto de vista del bien jurídico que se tiende a proteger. Es así que, si se le atribuyeran funciones que no sean propiamente aduaneras “no podrían las mismas integrar el tipo penal del art. 863. Ello, en cuanto, en primer lugar...el propio art. 863 CA. pone como requisito expreso para integrar el tipo penal que las nuevas funciones que se le asignen no sean extraaduaneras, sino que sean otorgadas “para el control de las importaciones y exportaciones”. Es decir no que abarquen nuevos bienes jurídicos hasta el punto de volverse este artículo una puerta abierta para la

¹⁰⁰ García Vizcaíno, Catalina, Ob. Cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 791.

¹⁰¹ Vidal Albarracín, Héctor G.; ob. cit. “El Derecho Penal Aduanero y...”; pág. 249.

¹⁰² Vidal Albarracín, Héctor G.; ob. cit. “El Derecho Penal Aduanero y...”; pág. 249.

aplicación de cualquier función administrativa que quiera arbitrariamente ejercer el Estado, sino sólo que la Aduana pueda recibir por ley formal nuevas atribuciones al solo efecto de “ensanchar” o “aumentar” *las que ya posee de control del tráfico internacional de mercaderías*, manteniéndose siempre el mismo bien jurídico tutelar”.¹⁰³

7.2. Especial consideración en torno al art. 864 inc. b) y c) del C.Ad. y las figuras de los arts. 3 y 4 de la ley 24.769. Posibilidad de concurso de delitos.

En la figuración formulada en el título del presente acápite, existe unidad de hecho o de comportamiento, debiéndose descartar las modalidades de concurso real y delito continuado, para pasar a analizar “si existe un real doble encuadramiento del hecho (concurso ideal) o sólo aparente.”¹⁰⁴

Si bien el ardid surge como un elemento común entre ambos tipos, evasión fiscal y el tratamiento aduanero fiscal distinto del art. 864, inc. b) del C. Ad., aunque este no exija ardid, “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.”¹⁰⁵

Ahora bien, en el supuesto de que se considere cometido el delito de contrabando del art. 864 inc. b), o inc. c), del C. Ad., para el

¹⁰³ Gottifredi, Silvina M. y Schurig, Harry L.; “La afectación del bien jurídico protegido por la Aduana con relación a delitos e infracciones. Dificultad Interpretativa”; J.A., Número Especial Derecho Penal Aduanero, Ed. Lexis-Nexis, 28/07/2004, pág. 14.

¹⁰⁴ Vidal Albarracín (h.), Guillermo Vidal Albarracín, Héctor G, ob. cit. Doctrinariamente, también se ha dicho que “el controlar las importaciones y exportaciones, no persigue otra finalidad que asegurar la correcta tributación al Estado impidiendo maniobras de clandestinidad como medios para el fin evasivo, el cumplimiento de las prohibiciones y el pago de estímulos para la importación. Ergo, el medio no debe ser la conducta punible en sí misma, sino que debe perseguirse el comportamiento amenazante del fin, sin proteger el control para su protección posterior, sino tutelándolo de manera directa. Es decir que, si lo que interesa a la aduana es asegurar el adecuado control según su régimen y función específica, queda demostrado que lo que protege no es otra cosa que el resultado de ese régimen (léase recaudación).” Fillia, Leonardo César, “Derecho Penal Aduanero: el bien jurídico protegido ¿Discutida constitucionalidad?”, ver en Sup. Penal 2009 (marzo), 9 - LA LEY2009-B, 969. La Ley Online.

¹⁰⁵ Vidal Albarracín (h.), Guillermo Vidal Albarracín, Héctor G, ob. cit.

aprovechamiento o la obtención de reintegros, García Vizcaíno considera que no se pueden aplicar las penas de los arts. 3º o 4º de la ley 24.769.¹⁰⁶

Sostiene la citada autora que al obtenerse “fraudulentamente el reconocimiento, certificación o autorización para gozar de un derecho a reintegro, sin haber realizado la operación de exportación, se aplica la figura del art. 4º de la ley 24.769. Por ejemplo, ello se produciría si el sujeto activo simula fraudulentamente haber realizado operaciones de exportación para lograr un reconocimiento que le permita cobrar reintegros”¹⁰⁷, considerando finalmente la imposibilidad de que un mismo hecho pueda configurar un doble encuadramiento.

8. Conclusiones.

Abordado el análisis de la problemática planteada, podemos arribar a las siguientes conclusiones.

En primer término coincidimos con la posición que fija el Dr. Vidal Albarracín en cuanto considera que cuando se quiere analizar la dimensión del delito de contrabando, dado que tales funciones integran su tipo penal, se debe depurar el catálogo de atribuciones de la Aduana en lo referente percepción y fiscalización de tributos producidas por las operaciones de importaciones y exportación que se hallan gravadas y el control del tráfico internacional de mercaderías, e incluir sólo aquéllas que son estrictamente de su competencia específica, pues, mediante el delito de contrabando se intenta proteger esa función principal de la Aduana.¹⁰⁸

En función de ello, y siguiendo el criterio del citado autor¹⁰⁹, es que, entendemos, se debe efectuar una tarea que formalice un “ajuste” de los tipos penal de los delitos aduaneros, y agregamos de los delitos tributarios que hemos analizado¹¹⁰, a fin de evitar superposiciones expuestas.¹¹¹

¹⁰⁶ García Vizcaíno, Catalina, Ob. Cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 791.

¹⁰⁷ García Vizcaíno, Catalina, Ob. Cit. “Derecho Tributario”, T. II, pág. 791.

¹⁰⁸ Vidal Albarracín (h.), Guillermo Vidal Albarracín, Héctor G, ob. cit. “...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.”

¹⁰⁹ Vidal Albarracín, Héctor G.; “El Derecho Penal Aduanero y la Seguridad Jurídica”, ob. cit. pág. 262.

¹¹⁰ Respecto de la necesaria reforma de la Ley Penal Tributaria, el Poder Ejecutivo Nacional acaba de enviar al congreso un nuevo proyecto de ley que reforma la ley 24.769 y sus modificatorias y el Código Penal de la Nación Argentina, no se vislumbra una luz que avizore cambios coyunturales en la política criminal ya que el el mensaje 379 del P.E. establece que el norte de la política adoptada tiende “...disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencia condenatoria”. El eje del proyecto de reforma gira entorno al reajuste de los montos de la condición objetiva de punibilidad –lo que realmente es necesario dado que hace tiempo que no se actualiza y por supuesto no se encuentra acorde a

Asimismo, coincidimos también en que debe efectuarse un trabajo de ajuste en lo referente al bien jurídico tutelado “para que no admita discusiones y pueda cumplir su función de determinación.”¹¹²

Consideramos que este es el norte al cual debe apuntar el Derecho Penal, entendido como aquel de *ultima ratio*.¹¹³

El Derecho Penal, “debe proteger a través del control formalizado, los intereses humanos fundamentales que no pueden ser defendidos de otra manera”.¹¹⁴

El legislador es libre —enseñan Hassemer y Muñoz Conde— al momento de decidir entre “utilizar la vía del Derecho penal (sus normas, sus sanciones y su proceso), u otra vía jurídica distinta para conseguir determinadas metas”, entra en juego aquí la delimitación entre el ilícito penal y otros tipos de ilícitos, siendo esta de las discusiones mas acentuadas en la materia penal ya que el legislador por un lado introduce cada vez mas “cantidad de materia que tradicionalmente se consideraba Derecho administrativo, utilizando para ello, además la técnica de los delitos de peligro en lugar de los delitos de lesión” y, por otro lado se esta procediendo “al fenómeno inverso de “descriminalizar”, sacando del Derecho penal muchas materias...que se califican ahora como simples

la realidad económica-, también se pretende derogar la denominada “válvula de escape” del proceso, y se introduce una cuestión de notoria inconstitucionalidad como lo es la no aplicación de la ley penal mas benigna para la clase de delitos contemplados en la ley 24.769, así como una reforma al art. 76 bis. del Código Penal referente a la suspensión del juicio a prueba, además de pensarse la evasión de tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la incorporación como nuevo delito de la adulteración de sistemas informáticos y/o equipos electrónicos homologados por los diferentes organismos fiscales. Consideramos que el Proyecto no aporta solución alguna a la utilización del derecho penal como elemento de recaudación, lo cual, entendemos modestamente, vulnera la seguridad jurídica y por ende la razonabilidad (al respecto ver nuestro trabajo “*Proyecto de reforma de la ley penal tributaria: algunas consideraciones*”, publicado en Periódico Económico Tributario, N° 440, del jueves 15 de Abril de 2010. Editorial La Ley).

¹¹¹ “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 menor afectación del bien jurídico tutelado.” (Vidal Albarracín, Héctor G., “Prevención y Penalización del Contrabando”, ver en <http://www.iefpa.org.ar>).

¹¹² Vidal Albarracín, Héctor G., “Prevención y Penalización del Contrabando”, ver en <http://www.iefpa.org.ar>.

¹¹³ Por ello, determinadas conductas deberían sancionarse, pecuniariamente, con el decomiso de la mercadería, con la pérdida de beneficios, es decir sanción que provengan del derecho administrativo. Juan Carlos Cassagne dice que existen diversas especies de potestades de la Administración: reglamentaria, de mando o imperativa, sancionadora, ejecutiva y jurisdiccional, la potestad reglamentaria consiste en la aptitud del Poder Ejecutivo y, en general, de la Administración Pública que habilita a emitir actos de alcance general que traducen la institución de situaciones generales, objetivas y obligatorias, la potestad de mando o imperativa se vincula a la posibilidad de dictar órdenes revestidas de *imperium* que alcanza su expresión máxima en el Poder Ejecutivo, por ello “Si se tiene en cuenta el poder disciplinario (interno), o el correctivo (externo), la potestad se denomina sancionadora, aunque debe reconocerse que constituye, en realidad, un complemento de la potestad imperativa” (“Derecho Administrativo” T. I, 7ª Edición Actualizada, Buenos Aires, Lexis-Nexis, págs. 117/118).

¹¹⁴ Hassemer, Winfried y Muñoz Conde, Francisco; “Introducción a la Criminología y al Derecho Penal”, Tirant lo Blanch, Valencia, 1989, pág. 122.

infracciones administrativas.”¹¹⁵ Claro, en este punto, la tarea no es nada sencilla, habida cuenta de que también deberá encontrarse el límite preciso en cuanto la importancia del bien jurídico afectado.

Con notable maestría enseña Carnelutti que “el derecho penal, sí, es el derecho de la sombra; pero es necesario atravesar la sombra para llegar a la luz”.¹¹⁶ Esa ansiada luz, es aquella que permita a los hombres resolver los conflictos penales como tales, como humanamente hombres, para arribar a tal norte, resulta imprescindible que los operadores jurídicos (abogados, jueces, legisladores) no dejemos desmoronar el Estado de Derecho.

Por otro lado, en torno a los delitos fiscales, y si bien recursos públicos merecen la debida protección por parte del Estado —protección que se trasunta al campo del derecho penal—, “también merecen igual protección los derechos de los ciudadanos cuando el poder público incurre en conductas fiscales arbitrarias, despilfarrando el esfuerzo colectivo, sumando todo ello a una prepotencia administrativa en pos de ocultar su propia ineficacia y los verdaderos efectos de tal despilfarro.”¹¹⁷

Para esta clase de delitos (no así cuando entran en juego otra clase de valores como ser la salubridad pública o la seguridad común), el futuro del Derecho Penal, consideramos, debe buscar un nivel sancionador mas bajo “tal como hoy ya se concibe la reparación civil de daños y perjuicios e incluso la consideración como sanción del procedimiento de instrucción, y a la aminoración de la certeza del derecho penal. Los límites de esta opción se sitúan cuando el grado mínimo de retribución implícito en todo derecho sancionador da paso a un derecho penal “fanfarrón”, cuya competencia sancionadora no resulte ya creíble”¹¹⁸, mas aún dónde puede actuar el Derecho Administrativo sancionador.

¹¹⁵ Hassemer, Winfried y Muñoz Conde, Francisco; ob. cit. pág. 132.

¹¹⁶ Carnelutti, Francesco, “Las Miserias del Proceso Penal”, Ediciones Jurídicas Europa-América, traducción de Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires 1959, pág. 17.

¹¹⁷ Díaz, Vicente Oscar, “Ilícitos Tributarios”, Ed. Astrea, Buenos Aires 2006, pág. 33.

¹¹⁸ Khulen, Lotear; “El Derecho Penal del Futuro”; en “Crítica y Justificación del Derecho Penal en el Cambio de Siglo. El análisis crítico de la Escuela de Frankfurt”, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, España, 2003, pág. 227/228. Sostiene el Profesor de la Universidad de Mannheim que “Mayor necesidad de control existe en el ámbito del denominado “moderno derecho penal”, como por ejemplo en el derecho penal económico o del medio ambiente y en sectores similares. También aquí cabe esperar y observar una flexibilidad de las consecuencias jurídicas y de los procedimientos similar a la del derecho penal nuclear. En esta dirección apuntan los tipos necesariamente abiertos e indeterminados (leyes penales en blanco, conceptos jurídicos indeterminados, delitos de peligro abstracto), las formas de imputación específicas referidas a organizaciones (como la punibilidad de la propia organización), la existencia de sanciones financieras elevadas (comiso, penas patrimoniales) y los acuerdos entre las partes como forma de terminación, a la vista de los grandes costos que puede originar el proceso. En estos ámbitos existirá una regulación mayor y apenas puede contarse con una marcha atrás.”

Bibliografía:

Amaro, Luciano; “Derecho Tributario Brasileiro” 12ª Edición, Editora Saraiva; San Pablo, Brasil; 2006.

Arce Aggeo, Miguel Ángel; “Concurso de Delitos en Materia Penal”, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1996.

Bacigalupo, Enrique, “Derecho Penal. Parte General” 2da. Edición, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, Agosto de 1999.

Bacigalupo, Enrique, “Principios constitucionales de derecho penal”, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, febrero de 1999.

Basaldua, Ricardo Xavier “Introducción al Derecho Aduanero (Concepto y Contenido)” Abeledo-Perrot, 1988.

Bauman, Jürgen, “Derecho Penal. Conceptos Fundamentales y Sistema”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973.

Carnelutti, Francesco, “Las Miserias del Proceso Penal”, Ediciones Jurídicas Europa-América, traducción de Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires 1959.

Cassagne, Juan Carlos “Derecho Administrativo” T. I, 7ª Edición Actualizada, Buenos Aires, Lexis-Nexis.

Catania, Alejandro, “Régimen Penal Tributario”, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2005.

Chiara Díaz, Carlos Alberto “Ley Penal Tributaria y Provisional N° 24,769”, Rubinzal-Culzoni Editores, 1997.

Corti, Arístides Horacio M., “Acerca de los beneficios fiscales y la represión de sus malversaciones en las leyes penal tributarias”, Publicado en: Sup. E. Derecho Económico febrero (2004), 45; La Ley Online.

Damarco, Jorge H.; “Los Bienes Jurídicos Protegidos por el Derecho Penal Tributario”, ver en www.aaef.org.ar.

Díaz, Vicente Oscar, “Ilícitos Tributarios”, Ed. Astrea, Buenos Aires 2006.

Díaz, Vicente Oscar; “Tratamiento penal del uso disvalioso de los beneficios fiscales de origen tributario”, publicado en Sup. E. Derecho Económico, Febrero de 2004, 68. La Ley Online.

Edwards, Carlos Enrique; “Régimen penal y procesal penal aduanero”, Ed. Astrea, Buenos Aires 1995.

Falcone, Roberto A., “Cuestiones Capitales de Derecho Penal”, 1era. edición, Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc, 2007.

Ferrajoli, Luigi; “Derecho y Razón. Teoría del Galantismo Penal” ; Ed. Trotta, Madrid, 1995.

Fillia, Leonardo César, “Derecho Penal Aduanero: el bien jurídico protegido ¿Discutida constitucionalidad?”, ver en Sup. Penal 2009 (marzo), 9 - LA LEY2009-B, 969. La Ley Online.

Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario: Naturaleza y Estructura”, 2da. edición actualizada, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2004.

Folco, Carlos María; “El Fenómeno de la Evasión Fiscal”. El autor cita a la obra de Altamirano Jacome. Ver en Folco – Abralde – López Biscayart; “Ilícitos Fiscales”, Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe 2004.

Foucault, Michel, “Vigilar y Castigar: Nacimiento de la Prisión”, Siglo XXI Editores, 1era. Edición 5ta. Reimpresión, Buenos Aires, 2006, Traducción de Aurelio Garzón del Camino.

García Vizcaíno, Catalina; “Derecho Tributario”, T. II, Parte General (Continuación), 3era. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006..

García Vizcaíno, Catalina; “Relaciones entre el delito de contrabando, los delitos tributarios, las infracciones aduaneras y las infracciones impositivas”, de fecha 2 de Octubre de 2006, ver en <http://www.aduananews.com.ar/>.

Gottifredi, Marcelo Antonio; “Código Aduanero Comentado”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2007.

Gottifredi, Silvina M. y Schurig, Harry L.; “La afectación del bien jurídico protegido por la Aduana con relación a delitos e infracciones. Dificultad Interpretativa”; J.A., Número Especial Derecho Penal Aduanero, Ed. LexisNexis, 28/07/2004.

Haddad, Jorge Enrique, “Ley Penal Tributaria Comentada”, sexta edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2008.

Hernán G. de Llano y Nicolás Ramayón (Directores), “Los delitos económicos en la jurisprudencia. Sistematizada según la teoría del delito”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 29 de Marzo de 2010.

Jakobs, Günther, "Estudios de Derecho Penal", UAM Ediciones, Edit, Civitas, Madrid, 1997.

Jakobs, Gunther, “Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal”, Thomson-Civitas, Madrid, 2003.

Jiménez de Asúa, Luís, “Principios de derecho penal. La ley y el delito”, Editorial Abeledo-Perrot, impresión de la Tercera Edición, Buenos Aires, 13 de junio de 1997.

Kelsen, Hans; “Teoría pura del Derecho”, EUDEBA, Buenos Aires, Enero de 1994.

Khulen, Lotear; “El Derecho Penal del Futuro”; en “Crítica y Justificación del Derecho Penal en el Cambio de Siglo. El análisis crítico de la Escuela de Frankfurt”, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, España, 2003

Luciani, Diego Sebastián, “Los montos de la ley penal tributaria ¿condición objetiva de punibilidad o elementos del tipo penal?”, en Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – I, 2007 – 1, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores.

Núñez, Ricardo C. “Manual de Derecho Penal. Parte General”, Marcos Lerner Editora, Córdoba, Marzo de 1999.

Righi, Esteban, “Derecho Penal. Parte General”, 1era. Edición. Editorial. LexisNexis, Buenos Aires, 2007.

Riquert, Marcelo Alfredo; “Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario”, Ediar, Buenos Aires, 1999.

Roxin, Claus, “Derecho Penal Parte General” Tomo I. Fundamentos. La estructura de la Teoría del Delito. Editorial Civitas, Madrid, España, reimpresión 2008.

Sarrabayrouse Bargallo, Miguel Ángel; “El Bien Jurídico tutelado por el tipo penal de Contrabando”, en “Estudios de Derecho Aduanero, Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine”, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires 2007.

Thomas, Ricardo G., “Régimen Penal Tributario Ley 24.769”, Editorial Ad-Hoc S.R.L., Buenos Aires, Junio de 1997.

Tosi, Jorge Luís, “Derecho Aduanero”, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996.

Tosi, Jorge Luís; “Código Aduanero. Comentado y Anotado”, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1997.

Tosi, Jorge Luís; “Derecho Penal Aduanero”, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires 1997.

Vidal Albarracín (h.), Guillermo Vidal Albarracín, Héctor G.; “El contrabando y la evasión impositiva”. Publicado en: Sup. E. Derecho Económico febrero (2004), 27/02/2004, 193. La Ley On Line.

Vidal Albarracín, Héctor G., “Prevención y Penalización del Contrabando”, ver en <http://www.iefpa.org.ar>.

Vidal Albarracín, Héctor G.; “El Derecho Penal Aduanero y la Seguridad Jurídica”, en “Estudios de Derecho Aduanero, Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine”, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires 2007.

Welzel, Hans; “Derecho Penal. Parte General”, traducción de Carlos Fontan Balestra, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1956.

Yebra, Pablo; “El reintegro del impuesto al valor agregado atribuible a exportaciones y sus posibles consecuencias penales”, Periódico Económico Tributario N° 437; 25 de Febrero de 2010, Editorial La Ley.

Yebra, Pablo; *“Proyecto de reforma de la ley penal tributaria: algunas consideraciones”*, publicado en Periódico Económico Tributario, N° 440; 15 de Abril de 2010. Editorial La Ley.

Zaffaroni-Alagia-Slokar, *“Derecho Penal. Parte General”*, 2da. Edición. Ediar, Buenos Aires, 2002.

Abreviaturas utilizadas:

- A.F.I.P. : Administración Federal de Ingresos Públicos
- A.N.A.: Administración Nacional de Aduanas
- B.O.: Boletín Oficial
- C. Ad.: Código Aduanero de la República Argentina
- C.A.B.A.: Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- C.N.: Constitución Nacional
- CNPEcon.: Cámara Nacional de Apelaciones Penal Económico
- C.P.: Código Penal
- C.P.P.N.: Código Procesal Penal de la Nación
- C.S.J.N.: Corte suprema de Justicia de la Nación
- Dec.: Decreto
- D.R.: Decreto Reglamentario
- D.G.A.: Dirección General de Aduanas
- D.G.I.: Dirección General impositiva
- FOB: Free on Board
- I.V.A.: Impuesto al Valor Agregado
- R.G.: Resolución General
- T.F.N.: Tribunal Fiscal de la Nación.

Índice:

1. Introducción.	1
2. Lineamientos generales respecto de los Bienes Jurídicos tutelados por el Legislador en la problemática abordada. Control Aduanero y Hacienda Pública.....	2
2.1. Control Aduanero.	3
2.2. Hacienda Pública.	7
2.3. Posibilidad de correspondencia entre los bienes jurídicos analizados.	8
3. Delitos Aduaneros y Delitos Fiscales.	9
3.1 Delitos Aduaneros.	9
3.2 Delitos Fiscales.	10
4. El delito de contrabando simple.	11
4.1 Bien jurídico protegido.	12
4.2 Acción.....	15
4.3 Carácter subjetivo.	15
4.4 Autoría y pena.	16
5. El delito de evasión simple.	16
5.1 Breve análisis de la denominada “condición objetiva de punibilidad”.	17
5.2 Bien jurídico protegido.	18
5.3 Acción.	20
5.4 Carácter subjetivo.	20
5.5 Autoría y pena.	21
6. Análisis de las figuras del art. 864 incs. b) y c) del C.Ad. y de los arts. 3 y 4 de la ley 24.769.	21
6.1 Las figuras del art. 864 incs. b) y c) del C.Ad.	21
6.1.1. La figura del art. 864 incs. b). Tratamiento aduanero o fiscal distinto.	22
6.1.1.1. Acción típica.	22
6.1.1.2. Elemento Subjetivo.	24
6.1.1.3. Autoría y pena.	24
6.1.2. La figura del art. 864 incs. c). Tratamiento aduanero o fiscal mas favorable que el pertinente.	24
6.1.2.1. Acción típica.	25
6.1.2.2. Elemento Subjetivo.	25
6.1.2.3. Autoría y pena.	25
6.2 Las figuras de los arts. 3 y 4 de la Ley 24.769.	26

6.2.1. La figura del art. 3. El aprovechamiento indebido de subsidios.....	27
6.2.1.1. Acción típica.	28
6.2.1.2. Elemento Subjetivo.	29
6.2.1.3. Autoría y pena.	29
6.2.2. La figura del art. 4. La obtención fraudulenta de beneficios fiscales.	30
6.2.2.1. Acción típica.	30
6.2.2.2. Aspecto subjetivo.....	32
6.2.2.3 Autoría y pena.	33
7.- Concurso de delitos tributarios y aduaneros.	33
7.1. Contrabando y evasión fiscal. Posibilidad de concurso de delitos.....	34
7.2. Especial consideración en torno al art. 864 inc. b) y c) del C.Ad. y las figuras de los arts. 3 y 4 de la ley 24.769. Posibilidad de concurso de delitos.	36
8. Conclusiones.	37
Bibliografía.....	40
Abreviaturas.....	45