

Derecho Penal Aduanero

Leyes 22.415, 23.353, 24.415,
25.063 y 25.986

Héctor G. Vidal Albarracín

Con la colaboración de
Guillermo Vidal Albarracín



ediciones**Didot**

ÍNDICE GENERAL

SIGLAS Y ABREVIATURAS	19
PRÓLOGO	23
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	27
1. Derecho penal económico	27
2. Legitimación material del derecho penal económico	30
3. Análisis desde la óptica del principio de legalidad	31
CAPÍTULO II. NOCIONES PRELIMINARES	35
1. El derecho penal aduanero. Su ubicación en el mundo jurídico	35
A) Regulación legal	35
B) Importancia de la codificación en materia penal aduanera	37
1) Los delitos aduaneros y el Proyecto de CP (Decr. 678/12)	38
C) Contenido	39
D) Autonomía	40
1) Del derecho aduanero	40
2) Del derecho penal aduanero	42
2. Elementos básicos de los delitos aduaneros	44
A) Territorio aduanero	45
B) Importación y exportación	55
C) Mercadería	60
1) Servicios	61
2) Bienes intangibles	62
3) Dinero, moneda extranjera y metales preciosos amonedados	63
a) El alcance del caso “Legumbres SA”	67
b) Comentario sobre la prohibición de exportar billetes, monedas extranjeras y metales preciosos amonedados	70
c) Relación con la hipótesis de infracción de declaración inexacta del art. 954, inc. c del CA	71
d) Relación con el contrabando menor	75
e) Simple omisión de declarar u ocultación	75

f) Estado actual de la controversia sobre si el dinero es o no mercadería	76
g) Afectación del principio de legalidad	78
h) La salida de pesos moneda nacional. Su regulación y jurisprudencia	79
3. Problemática del derecho penal aduanero	80
CAPÍTULO III. CONTRABANDO	81
1. Bien jurídico. Concepto	81
A) Bien mediato o inmediato. Alcance	82
B) El control aduanero como bien jurídico de los delitos y de las infracciones. Su distinción	90
C) Integración funcional del tipo penal de contrabando	90
D) Límites al control aduanero	93
1) Funciones no específicamente aduaneras	93
a) Diferencia con la evasión impositiva	95
b) Relación con la hipótesis de infracción del art. 954, inc. a del CA	105
c) Comparación con los ilícitos cambiarios	105
E) Importancia de la precisión del bien jurídico	128
1) Recientes modificaciones al bien jurídico	130
2) Proyecto de reforma el CP (Decreto 678/12). Cuestiones a tener en cuenta sobre el bien jurídico tutelado	131
3) Oportunidad para el ejercicio de las funciones aduaneras	135
4) Situación mixta	138
5) Funciones aduaneras cumplidas por otros organismos distintos de la Aduana	139
6) Conclusiones	141
2. El delito de contrabando	142
A) Ilícitos aduaneros. Regulación legal	142
B) Delito e infracción. Diferenciación	144
C) Necesidad de una óptica mesurada en la investigación y juzgamiento del hecho	148
D) Tipo penal del delito de contrabando. Evolución	149
E) Definición amplia del artículo 863 del CA	151
F) Supuestos del artículo 864 del CA	162
1) La modalidad clandestina	163
2) El contrabando documentado y su relación con la declaración inexacta	168

a) Inexactitud en la valoración aduanera	169
b) Distinta clasificación arancelaria	178
c) Otros supuestos	191
d) El elemento subjetivo específico (ultraintencionalidad)	196
3) Tratamiento aduanero distinto y la infracción de incumplimiento de la condición a que se sujeta un beneficio (artículo 965, CA). Casos conflictivos	196
a) Régimen preferencial de importación de automotores para lisiados	197
b) Ingreso de automotores por residentes temporarios	209
c) Régimen preferencial de importación de automotores para funcionarios con estado diplomático o consular	210
d) Régimen para circulación de vehículos comunitarios del Mercosur	216
e) La importación de equipos médicos para fines científicos. Un caso especial	219
4) Oportunidad del control aduanero y las transgresiones a los Regímenes de destinación suspensiva (artículo 970 CA)	222
5) Presentación de documentación expedida irregularmente destinada a obtener un tratamiento aduanero o fiscal más favorable ...	223
6) Ocultación, disimulación, sustitución y desviación de la mercadería	225
a) La ocultación y la infracción de equipaje	226
b) La pretendida inmunidad de los pasajeros en tránsito	230
7) La sustitución o desviación y la infracción al régimen de tránsito ...	231
8) Simulación con el fin de obtener un beneficio económico	235
9) Modalidades del comercio internacional que inciden en el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería	238
a) Distintas funciones de los organismos de control. Su incidencia en relación al precio de la mercadería	240
b) La valoración aduanera y los precios de transferencia	242
c) La valoración aduanera y el régimen de control cambiario	247
d) La valoración aduanera y las transferencias financieras sospechosas de lavado de dinero.	247
e) Triangulación. Hipótesis posibles.	248
f) El comercio electrónico transfronterizo. Su problemática	257
10) La elusión en materia de contrabando	258
3. Relación entre el contrabando como delito y como infracción	261

A) Estructura del contrabando menor	261
B) Fundamento del tratamiento más benigno	264
C) Excepciones al tratamiento de infracción	266
D) Valor de la mercadería	272
1) Cuestiones sobre su determinación	272
2) Autoridad competente. La verificación y aforo y la pericia judicial . .	277
3) Criterios para su fijación	278
4) Ubicación del límite monetario dentro de la teoría del delito	279
a) Elementos del tipo objetivo vs. causa de exclusión de punibilidad	279
b) Consecuencia prácticas	282
5) No aplicación al contrabando menor de las sanciones accesorias correspondientes al delito de contrabando	290
6) Su tratamiento en el proyecto de CP (Decr. 678/12)	290
7) Última reforma por ley 27.430 (BO 29/12/2017), promulgada por Decr. 1112/17	290
4. Tentativa de contrabando	292
A) Su regulación	292
B) Comienzo de ejecución. Teorías. Supuesto especial	293
C) Modalidades de contrabando.	295
1) Clandestino o por ocultación	295
2) Documentado	299
D) Separación entre delito tentado y consumado	300
E) Desistimiento	301
F) Equiparación de pena con el delito consumado.	303
1) Su fundamento	303
2) Su constitucionalidad. Análisis jurisprudencial	306
3) Fallo CSJN “Ortuño Saveedra”	306
4) Síntesis jurisprudencial. Nuestra posición actual	307
5) La punibilidad en caso de complicidad secundaria	311
6) La legislación comparada	311
7) Conclusión	312
8) Su tratamiento en el proyecto de reforma del CP (Decreto 678/12). Supresión de la tentativa	317
5. Modalidades culposas	318
A) Actos culposos que posibilitan el contrabando	318
1) Teoría de la imputación objetiva	320

2) Aplicación de la “posición de garante”	320
3) Las conductas neutrales y los criterios razonables de imputación ...	322
4) El contrabando culposo y el incumplimiento de los deberes de funcionario público. Distintos supuestos	323
5) El problema de la responsabilidad funcional en el contrabando de drogas	325
6) Posibilitación culposa de una infracción	329
B) Uso indebido de documentos	329
a) Relación entre el principal y el subordinado	331
b) La responsabilidad culposa de la persona jurídica. <i>Compliance Officer</i> .	332
C) Actualización de la pena de multa	333
D) Extinción de la acción penal por el pago del importe de la multa aplicable	334
 CAPÍTULO IV. CONTRABANDO CALIFICADO	 335
1. Evolución	335
2. Análisis de las circunstancias agravantes	336
A) Por el número de protagonistas (art. 865, inc. a, CA)	336
1) Antecedentes	336
2) Comparación con “banda” y asociación ilícita	338
3) La calificante en particular	340
4) Confabulación	344
B) Por la calidad del sujeto activo	345
1) Por la intervención de un funcionario o empleado público (artículo 865, inc. b, CA)	345
2) Por la intervención de un funcionario o empleado del servicio aduanero u otro especializado (art. 865, inc. c, CA)	352
C) Por el medio empleado	354
1) Violencia en las personas, fuerza sobre las cosas o comisión de otro delito o su tentativa (artículo 865, inc. d, CA)	354
2) Transporte aéreo (artículo 865, inc. e, CA)	358
3) Presentación de documentos adulterados o falsos (artículo 865, inc. f, CA). Jurisprudencia. El supuesto de “duplicidad de facturas” por parte del proveedor extranjero	363
Documento informático o electrónico	372
D) Por la naturaleza del objeto de contrabando	374
1) Mercadería cuya importación o exportación estuviese prohibida (artículo 865, inc. g, CA)	374

a) Generalidades	374
b) Diferencia entre prohibición y restricción a la importación y exportación	376
c) Casos particulares	378
2) Sustancias o elementos no estupefacientes que pudiesen afectar la salud pública (artículo 865, inc. h, CA)	394
a) Su constitucionalidad	397
b) Reciente reforma legislativa. Ley 27.302	399
3) Estupefacientes (artículo 866, párr. 1º, CA). Su relación con el régimen de estupefacientes. Reforma de la ley 27.302	400
a) Diferenciación con la tenencia para uso y consumo personal ...	408
b) Contrabando de estupefacientes en concurrencia con alguna de las modalidades de los incs. a, b, c, d, o e del artículo 865 del CA ..	414
c) Contrabando de estupefacientes elaborados o semielaborados (<i>o precursores químicos agrega la ley 27.302</i>) que por su cantidad estuviesen inequívocamente destinados a ser comercializados	415
d) Financiamiento de los delitos aduaneros	417
4) Elementos nucleares, explosivos, agresivos químicos, armas u otros que por su naturaleza, cantidad o características pudieran afectar la seguridad común (artículo 867, CA)	419
a) Generalidades. Relación con la tenencia ilegal de armas	419
b) Bien jurídico tutelado	419
5) Monto de la mercadería (artículo 865, inc. i, CA)	421
6) El contrabando y el lavado de dinero	422
7) La figura del arrepentido o testigo o imputado colaborador. Ley 27.304	422
8) Técnicas especiales de investigación para delitos complejos. Ley 27.319	423
a) La entrega vigilada	424
b) El agente encubierto	428
c) El agente revelador	428
d) El informante	429
e) La prórroga de jurisdicción	429
CAPÍTULO V. ENCUBRIMIENTO DE CONTRABANDO	431
1. Regulación legal. Evolución legislativa	431
2. Concepto. Hipótesis punibles	434
3. Pena aplicable	437

4. La receptación real y la infracción de tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero	437
A) Generalidades	437
B) El delito preexistente. Grado de acreditación	443
C) Infracción como hecho previo	445
D) Cuestión procesal	447
1) La investigación. Procedimientos en plaza. La facultad de clausura introducida por la ley 25.986. Sus reparos constitucionales	454
2) Facultades del servicio aduanero	459
5. Modalidades agravadas	466
6. Exenciones de pena	467
7. El encubrimiento de contrabando y el lavado de dinero	467
1. Conexidad delictiva	467
2. Concepto de lavado de dinero	471
3. Bien jurídico tutelado	471
4. La Unidad de Información Financiera (UIF)	471
5. El “deber” de informar de los “obligados”. La situación especial de los importadores, exportadores y despachantes de aduana	475
6. El rol del despachante de aduana a los fines de la regulación del tema ..	478
1. Deberes aduaneros	480
2. Obligaciones frente al lavado de dinero. Res. UIF 63/11. Responsabilidad administrativa (Multas de 1 a 10 veces el valor total de bienes u operación en infracción)	480
3. Su tratamiento en otras legislaciones	482
4. Reflexión final	483
CAPÍTULO VI. LA RESPONSABILIDAD POR EL HECHO DE OTRO	485
1. Introducción	485
2. Inaplicabilidad de la extensión de la responsabilidad a nivel delito. Casos... ..	487
A) Destinatario de envío postal.	487
B) Responsabilidad refleja del despachante de aduana	489
CAPÍTULO VII. LA RESPONSABILIDAD DE LA PERSONA JURÍDICA	495
1. La responsabilidad de la persona jurídica en el derecho penal	495
2. Conveniencia de su regulación	500
3. Modos de imputación	501
4. La cuestión en el derecho penal aduanero	502
a) Aspecto normativo	502

b) Comentario a la luz de los modelos de imputación expuestos	504
c) Conclusiones	509
d) Criterio de la CSJN <i>in re</i> : “Fly Machine”	510
e) Caminos a seguir	512
5. Aspecto procesal	513
a) Declaración indagatoria del ente ideal	513
b) Análisis jurisprudencial	516
c) Otras cuestiones que se pueden plantear	520
1. Fallecimiento o rebeldía del representante legal de la empresa	520
2. Disolución o fusión de la persona jurídica	523
d) Conclusiones	524
6. Criterio moderno a la luz de las últimas modificaciones	525
7. Atribución de responsabilidad de la persona jurídica en el nuevo régimen penal tributario (ley 27.430)	528
CAPÍTULO VIII. PENAS	529
1. Pena privativa de la libertad	529
A) Situación durante la vigencia de la norma impediende del artículo 867 CA	529
1) Contrabando simple y agravado	529
2) Encubrimiento de contrabando	533
3) Complicidad	534
4) Tentativa de contrabando	537
B) Situación después de la derogación del art. 867 CA. Reforma de la ley 23.353	537
C) Modificaciones introducidas por la ley 25.986. Régimen vigente	543
D) Criterios jurisprudenciales actuales	544
1) La libertad durante el sumario	545
2) La libertad en caso de condena	546
3) Nuestra opinión	547
a) La pena debe ser proporcional a la afectación del bien jurídico tutelado	547
b) La categorización como método para medir la proporcionalidad	548
c) Función esencial de la Aduana	549
d) El valor de la mercadería no integra el bien jurídico tutelado	553
2. Penas accesorias. La llamada “doble jurisdicción”	555
1. Pena de comiso	558

a) Mercadería objeto del delito	558
b) Instrumentos empleados para la comisión del delito	560
2. Pena de multa, inhabilitación y otras previstas en los incs. c) al h)	563
a) Momento para determinar el valor de la mercadería a los fines punitivos y otras pautas	565
b) Valor en plaza de la mercadería	566
c) Mercadería que no pudiere aprehenderse	567
d) Mora en el pago de la multa. Intereses	568
e) Valor en Aduana	570
f) Régimen de estímulos a los denunciantes y aprehensores	570
g) Reducción de pena para los cómplices secundarios	573
h) Inmunidad diplomática	575
 CAPÍTULO IX. EXTINCIÓN DE ACCIONES Y PENAS	579
1. Aplicación del CP	579
2. Extinción de la acción penal. Causales	579
a) La muerte del imputado	579
b) La amnistía	580
El caso de la reciente ley 27.260 de Sinceramiento Fiscal. El blanqueo y la moratoria fiscal respecto de los delitos aduaneros	580
c) La prescripción	583
1. Imprescriptibilidad de los delitos de corrupción	583
2. La prescripción de la acción en el régimen aduanero	583
a. Lapsos de prescripción	583
b. Oportunidad para su planteo	589
c. Causales de interrupción	589
d. Plazo razonable	593
e. Nuevas causales de extinción. Ley 27.147	595
3. Prescripción de la pena	607
 CAPÍTULO X. OTRAS CUESTIONES PROCESALES	609
1. Entrega de bienes afectados al delito de contrabando	609
A) Evolución	609
B) El sistema llamado “doble jurisdicción”. Criterio jurisprudencial	611
C) Necesidad de su reforma	618
D) La nueva ley 25.815 y su modificación sobre el comiso previsto en el artículo 23 del CP. Su relación con el artículo 876 del CA	620

E) Ampliación de las facultades del servicio aduanero para vender bienes secuestrados en sede administrativa o judicial y modificación del régimen de custodia	621
2. Colaboración internacional	625
A) Aspecto normativo	625
B) Valor probatorio de diligencias realizadas en el exterior	626
3. Medidas cautelares excepcionales para garantizar la imposición de las penas previstas para el delito de contrabando	627
4. Distinción entre el ámbito disciplinario y el penal aduanero	629
A. Responsabilidad disciplinaria. Introducción	629
B. Sanciones con sumario previo	629
C. Las suspensiones registrales automáticas. Medida cautelar	631
1) Su carácter de sentencia equiparable a definitiva.	634
2) Excepción a favor de los importadores y/o exportadores. Garantía suficiente	636
3) Conclusión	637
4) La continuación de la actividad a través de otra sociedad.	638
5) La continuación de la actividad a través de otro despachante	640
D. La eliminación registral	641
1) Exigencias para su aplicación	641
2) Criterio judicial sobre su alcance	642
3) Conclusiones	642
4) Abuso de autoridad.	643
5) Reinscripción registral	643
5. Situación de los agentes aduaneros	644
6. LA Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCO)	645
7. Procuradoría de Criminalidad Económica y lavado de Activos (PROCELAC)	646
8. <i>Criminal compliance</i>	646

CAPÍTULO XI. SIGNIFICACION DE LOS DELITOS ADUANEROS EN EL AMBITO INTERNACIONAL

1. Generalidades	649
I. Introducción	651
a) ¿Por qué debería regularse internacionalmente el delito aduanero? .	651
b) Los elementos imprescindibles para el establecimiento legal del delito aduanero y las conductas típicas que lo configuran	652

c) La condición para elevar una infracción al grado de delito	653
II. Identificación y análisis del delito de contrabando en los sistemas jurídicos del mundo (derecho comparado)	656
III. Breve exposición de los delitos equivalentes o asimilables al contrabando en el derecho comparado	659
IV. Los delitos de contrabando y equiparables en la práctica aduanera y fallos judiciales (derecho comparado)	661
V. Técnica legislativa en el establecimiento legal del delito de contrabando en el derecho comparado	662
VI. Planteamiento sobre los principios, fundamentos y la tipificación del delito de contrabando, la redacción del texto normativo correspondiente y su sanción	663
a) Principios y fundamentos	663
b) Tipificación del delito de contrabando y su sanción	665
c) Un intento de armonización a través del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías	666
VII. Planteamiento sobre el tipo o clase de las penas y sanciones para las infracciones genéricas y las concretas más recurrentes y así como la redacción del texto normativo correspondiente	669
VIII. Planteamiento sobre los principios, fundamentos y la tipificación de los delitos equivalentes o asimilables al contrabando, propuesta de su clasificación <i>legislativa</i> , propuesta de redacción del texto normativo correspondiente y propuesta de sus respectivas sanciones	671
CAPÍTULO XII. CÓMO REGULAR EL DERECHO PENAL ADUANERO	673
1. Límites del comentario.	673
2. Objetivo de la reforma	673
3. Obligación de incluir los delitos aduaneros en el CP	673
4. Conveniencia o no de dicha inclusión	674
a) Características del Derecho Penal Aduanero	674
b) El CA y su función interpretativa	674
5. Legislación comparada	677
6. Conclusión	677
CAPÍTULO XIII. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DE LA PENA EN EL ÁMBITO ADUANERO INTERNACIONAL	679
1. Introducción	679
2. Acuerdo de Facilitación de Comercio de Bali. Su importancia en materia penal aduanera	680
3. El principio de proporcionalidad punitiva	681

a. Su desarrollo histórico	681
b. Caminos para establecer un concepto universal de proporcionalidad de las penas	682
c. La categorización como método para medir la proporcionalidad	682
d. La función esencial de las aduanas: el control aduanero. Los organismos internacionales. Su tratamiento	684
4. Proporcionalidad con el fin perseguido	684
5. El principio de proporcionalidad punitiva en los organismos internacionales	685
Conclusiones	687
6. Importancia de limitar la responsabilidad penal de los despachantes de aduana o agentes aduanales. La declaración de Cartagena	688
Su implicancia	690
BIBLIOGRAFÍA	693

PRÓLOGO

Luego de tres ediciones de *Delitos Aduaneros*, decidimos actualizar, profundizar e incorporar nuevos temas, que denominamos *Derecho Penal Aduanero*.

En el lapso transcurrido desde la obra anterior, se han sucedido importantes novedades normativas: Proyecto de Reforma al Código Penal, que subsume en un cuerpo a todos los delitos contenidos en leyes especiales, incluyendo la ley 22.415 y reformas (denominada Código Aduanero), dictado de un nuevo Código Procesal Penal de la Nación (ley 27.063 con importante incidencia en varios institutos aduaneros, creación de figuras como el arrepentido o colaborador, la entrega vigilada; nuevas normas cambiarias, supresión del cepo cambiario, sustitución del sistema de las restricciones a la importación (DJAI por LNA), etc. A su vez la jurisprudencia ha acompañado tales cambios con importantes fallos que merecen ser comentados.

Por otra parte, el nuevo Gobierno y la voluntad política de buscar una transformación en el comercio exterior, plantea a los doctrinarios el desafío de modernizar criterios, acordes con ese objetivo. Ahora bien, ello requiere un análisis previo que permita restablecer lo bueno y modificar las fallas existentes, camino a una aduana moderna, transparente, ágil y eficaz. Si el bien jurídico a tutelar en los delitos aduaneros es el adecuado control sobre el tráfico internacional de mercadería, la facilitación de ese tráfico necesita de una aduana acorde con ese objetivo. Aquí juega un factor cultural. No basta invocar que se procura el libre comercio, hay que llevarlo a la práctica en el día a día, saber distinguir los límites del control que no significa no permitir o prohibir. Las aduanas no se evalúan en función de los comisos o multas que aplican.

El Derecho Penal Aduanero entonces no solo debe buscar conciliar la facilitación del comercio internacional con el control eficaz, sino que las sanciones sean proporcionales al hecho cometido, toda vez que el exceso de punición implica un abuso de autoridad.

Las modalidades actuales de comercio internacional al incidir sobre el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería ponen a prueba la eficacia de la distribución de facultades a los organismos de control en su objetivo común de facilitar el comercio internacional.

El delito de contrabando es un delito en el que se afecta una de las tantas funciones que ejerce el Estado: la del control sobre el tráfico internacional de mercaderías, que ejerce a través de la DGA, a los fines de una correcta percepción de tributos y cumplimiento de las prohibiciones a la importación y exportación. Tengamos en cuenta que hay otros delitos que también atacan otras funciones del Estado, que cumple mediante otros organismos: BCRA (cambiarias), DGI (impositivas) y el propio patrimonio público, que merecen ser analizadas a los efectos de delimitar el bien jurídico.

Así también, la DGA debe cumplir las recomendaciones que se establecen mediante acuerdos ratificados por nuestro país, en los acuerdos internacionales. Pues bien, tanto la OMA como la OMC, en su objetivo de facilitación del comercio internacional dictan

recomendaciones, directrices, opiniones e instrucciones que deben ser acatadas por los países miembros. No obstante, nuestro país ha excedido tal mandato y con excusas ha dictado normas que constituyen verdaderas restricciones al comercio internacional, que afectan el derecho de los operadores a su libertad de comerciar. Dado que no hay verdaderos derechos individuales si no hay medios para poder ejercerlos, es allí donde aparece el derecho administrativo para poner freno a tales abusos del Estado. En esa puja entre la facilitación del comercio internacional y su control, a efectos de equilibrar o armonizar las prerrogativas del Estado con los derechos del operador, el derecho administrativo juega un papel fundamental.

El operador de comercio internacional puede recurrir a todas las modalidades lícitas que le permitan mejorar su ecuación comercial, económica y financiera¹. El Estado deberá legislar de manera de captar y regular aquellas prácticas que lo puedan afectar, pero no utilizar el derecho penal para su eliminación.

Como veremos, los distintos organismos de control de un mismo país pueden adoptar diferentes puntos de vista para la fijación del precio en una transacción comercial internacional: para unos es aceptable lo que para otros es reprochable. Ello ocurre porque cada uno de esos organismos considera que su interés es prioritario. Así, el operador es captado en las distintas funciones que cumple:

A la DGA le interesa el ingreso o egreso de la mercadería (importación/exportación); a la DGI, la compra y venta de la mercadería; al BCRA, la compra y venta de divisas; a la UIF, el origen y destino de los fondos.

Tal puja de intereses, genera una serie de conflictos que hace necesario interpretar. Así, la labor doctrinaria analizará cuestiones como la relatividad del valor de la mercadería en el comercio internacional. Se debe pues conocer las necesidades de los operadores y diferenciarlas de las manipulaciones fraudulentas.

Es así, que distintas modalidades u expresiones, que son usuales en el comercio internacional, como: "grupo económico", "triangulación", *trader*, "subvaluación", equivocadamente se les da una connotación sospechosa, como si dichos términos encerraran en sí mismos un alcance ilícito.

Por el contrario, normalmente las importaciones y exportaciones se canalizan a través de firmas comercializadoras internacionales, vinculadas o no al exportador, con trayectoria y recursos para: (a) manejar los riesgos emergentes del comercio internacional; (b) operar los fletes marítimos y demás procesos de logística en destino; y (c) asegurar la financiación y el pago puntual al exportador y otorgar crédito a los importadores o consumidores finales².

Otro tanto, ocurre en relación con el complejo tema del "valor en aduana", es válido comprar o vender barato, en la medida que la operación sea real y no ficticia o simulada. Subvaluación no es igual a subfacturación.

¹ Klaus Tiedemann, *Poder económico y delito*, Ed. Ariel, Derecho, Barcelona, 1985.

² Esa es la actividad de las *traders* que nuestro país pretendió afinar a través de la ley 23.101 y Decretos 175/85 y 1440/85, que fracasaron por las trabas que los organismos fiscales les impusieron.

Hemos acudido a la obra de Enrique Barreira, que es quien más exhaustivamente trató el tema, a fin de tener en claro la relación del “valor en aduana” y los “precios de transferencia”. Los países de mayor desarrollo relativo que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se han preocupado por combatir la localización artificial del lugar donde se produce la ganancia, procurando que los Fiscos de los países de exportación o de importación puedan aplicar los impuestos sobre la renta que normalmente hubieran aplicado en su propia jurisdicción fiscal si la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones normales de mercado entre empresas independientes unas de otras.

Como se advierte, la complejidad y tecnicismo del tema amerita no proceder apresuradamente. En el camino hacia el delito no se deben saltar etapas.

Muy vinculado a tales cuestiones se encuentra la *valoración aduanera y el régimen de control cambiario, al igual que las transferencias financieras sospechosas de lavado de dinero*. Muchas veces el régimen de importaciones y/o exportaciones es utilizado con la finalidad de ingresar al circuito económico legal activos que se encuentran fuera de él.

Los grupos económicos manejan gran parte del comercio internacional y a fin de obtener un mayor rendimiento a menos costos, planifican sus operaciones para localizar las actividades en los lugares que les resulten más ventajoso. Así, aparecen nuevas formas de operar, tal es el caso de la “triangulación”, que requiere ser analizado desde distintos ángulos: tributario, aduanero, lavado de dinero.

El operador de comercio internacional puede recurrir a todas las modalidades lícitas que le permitan mejorar su ecuación comercial, económica y financiera. Ahora bien, si hay duda sobre la modalidad o forma de documentar y la elección solo depende de la conveniencia operativa, va de suyo que no cabría hablar de contrabando.

Se advierte pues que la evolución del comercio internacional impacta en la normativa generando brechas que hacen necesaria no solo la labor doctrinaria, sino una aduana moderna y eficiente.

Otra cuestión que reclama su atención es analizar si cabe la elusión en materia de contrabando. El tratamiento normativo del delito de contrabando ha tenido en la mira la regulación de los delitos penales tributarios. Así, en ambos se contempla en paralelo infracciones administrativas que resultan conflictivas con supuestos delictivos. Pues bien, la elusión que tiene un lugar al momento de estudiar el delito de evasión, merece ser analizada en el ámbito aduanero.

Así también interesa comentar la tendencia actual a responsabilizar penalmente a la persona jurídica y la política de los *compliances officer*. En virtud de compromisos internacionales asumidos en materia de lucha contra la corrupción, el Poder Ejecutivo Nacional elaboró un proyecto legislativo sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas, siendo de interés el debate sobre su alcance, que culminó en la ley 27.401 (B.O. 1/12/17), modificatoria del Código Penal y del Código Procesal Penal de la Nación.

Por otra parte, merecen comentarse las recientes modificaciones en el tráfico ilegítimo de estupefacientes (ley 27.302), su incidencia en el contrabando de drogas, la figura del arrepentido (ley 27.304), las nuevas técnicas de investigación de delitos complejos: entrega vigilada, agente encubierto, revelador, prórroga de jurisdicción (ley 27.319).

Asimismo, la tendencia actual recaudatoria muestra una contradicción con la anterior expansión del derecho penal, producida por la respuesta punitiva a las distintas manifestaciones de los delitos económicos. Así, cabe considerar el impacto de la ley de Sinceramiento fiscal, que contempló el Blanqueo y la Moratoria Fiscal (27.260) respecto de los delitos aduaneros con investigación en trámite y su jurisprudencia y de la ley 27.430 (29/12/17), denominada “Reforma Fiscal”, modificatoria del Código Aduanero.

Finalmente, frente al nuevo gobierno, cabe comentar también la estructura organizacional de la aduana. Al inicio se perfilaban dos concepciones: la DGI como organismo recaudador y la DGA como ente fiscalizador y ejecutor de la política económica nacional.

Es una realidad que nuestra aduana a través del Decreto 618/97, perdió su autarquía y con ella su centenaria jerarquía. La creación de la AFIP, centralizó la ejecución de la política tributaria y aduanera de la nación. El Administrador Federal es designado por el PEN, a propuesta de la Jefatura de Gabinete de Ministros, con rango de Secretario.

La idea de centralización inicialmente obedeció a fines administrativo/presupuestario, para pasar a modelo de agencia única con orientación fiscal. Responde a una nueva visión funcional de planeamiento de lo aduanero y tributario, con antecedentes en Dinamarca, España, Holanda, Inglaterra, Irlanda, Brasil, Colombia, Perú, Ecuador, Venezuela, entre otros países.

De tal manera, si se desea jerarquizar a la Aduana, más que suprimir la centralización en la AFIP, que es una cuestión muy controvertida, se puede procurar que retome su autonomía funcional y recupere las facultades que le fueron quitadas.

Dado que el contrabando es un delito de doble cara, interesa conocer su tratamiento en otras legislaciones. Por ello, se contempla un trabajo de armonización normativa que permite brindar un panorama sobre las otras legislaciones.

Quiero cerrar esta introducción con el reconocimiento a mi hijo Guillermo, por su inestimable colaboración y a la Sra. Liliana González de Piñero, colaboradora fiel e incansable, con quien compartíramos toda nuestra vida profesional.

EL AUTOR