

“Los delitos fiscales y aduaneros en el proyecto del código penal”

por Catalina García Vizcaíno

I. CONSIDERACIONES GENERALES

El 25/3/2019 ingresó al Congreso de la Nación por Expte. 52/19 el proyecto del Código Penal de la Nación (en adelante, el Proyecto) elaborado por la comisión creada por decreto del PEN 103/2017 (BO, 14/2/2017).

Un nuevo Código Penal de la Nación es una labor ciclópea, que puede presentar inconsistencias cuando se pretende comprender regímenes especiales que tienen características propias. Por ejemplo, en la materia aduanera cuyo concepto de “mercadería” no es el mismo que el del Código Penal.

Si bien el art. 1º del decreto N° 103/2017 previó que el anteproyecto del Código Penal debería concentrar “toda la legislación penal en un único cuerpo normativo”, se observa que hay delitos previstos por leyes especiales que no se incorporaron a su texto. Por ejemplo, el régimen sancionatorio del capítulo VI del Título III de la ley 23.966 de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono, que fue incorporado por la ley 25.239.

Tampoco están contenidos los delitos de la ley 24.241 y modificaciones del Sistema Integrado Previsional Argentino (por ejemplo, delitos contra un Fondo de Jubilaciones y Pensiones). En este último caso, el Proyecto expresa, al comentar el art. 344: “En cuanto a la Ley 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) se consideró que lo mejor es dejarla aparte, pues si bien los delitos siguen vigentes y hay causas, no tiene sentido incorporarlo al Código Penal cuando las A.F.J.P. ya no existen, y, por ende, no habrá nuevas causas”.

Por el presente efectúo algunas consideraciones sólo respecto de los delitos fiscales y aduaneros.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

El Libro Segundo de ese Anteproyecto trata los delitos en especial: el Título XVI comprende los delitos fiscales y el Título XVII los delitos aduaneros.

La Exposición de Motivos, al referirse a los delitos tributarios, expresa que se mantiene la redacción y los montos de la ley 27.430 con la salvedad efectuada respecto de la falta de presentación maliciosa de declaración jurada. Agrega que el Anteproyecto 2012 utilizaba el Salario mínimo vital y móvil, que el texto propuesto por el Frente Renovador (número de expediente 3518-D2015 del 19/06/15 por ante la Cámara de Diputados.) utilizaba montos en pesos, y que el Anteproyecto 2006 eliminó los montos porque los vinculaba a la prisión por deudas.

Tal Exposición de Motivos sienta que “se considera que el monto sólo cuantifica la magnitud de la afectación, pero se requiere también la necesidad de una conducta ‘desvaliosa’ [sic] distinto del sólo, no pago”. Hace referencia a la Unidad de Valor Tributaria (UVT) del Título XI de la ley 27.430.

Tal Exposición de Motivos permite inferir que son de aplicación las pautas de la UVT, pero hubiera sido conveniente que lo especificara en cada uno de los artículos de los delitos fiscales y aduaneros que contienen sumas en pesos.

En el Proyecto no se halla prevista expresamente, en general, la actualización de los importes (por ejemplo, el de las condiciones objetivas de punibilidad de los delitos fiscales) que se contemplan, a diferencia del hoy vigente RPT y del CAD., a los cuales se aplica el Título XI de la Ley de Reforma Tributaria 27.430 (BO, 29/12/2017).

El Título XI de la ley 27.430 crea la UVT como “unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario” (art. 302, ley 27.430).

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

Antes del 15/9/2019 (según prórroga del art. 88 de la ley 27.467), el Poder Ejecutivo Nacional (en adelante, PEN) debe elaborar y remitir al Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el art. 302 de la ley 27.430, que reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas (art. 303 de la ley 27.430).

Si se aprobara el Proyecto, parecería que (según la Exposición de Motivos) los importes en pesos de los delitos fiscales y aduaneros deberían ser comprendidos en el decreto del PEN que se dicte conforme a lo establecido por el Título XI de la ley 27.430.

En efecto, esa Exposición de Motivos sostiene que “no obstante la crítica aquí formulada hacia el método de cuantificación del perjuicio medido en sumas de dinero fijas (pesos) que inveteradamente se ha empleado para determinar la configuración o punibilidad de ciertos delitos económicos, se entiende que no resultaría oportuno ni prudente alterar anticipadamente el criterio que primó a la hora de sancionar una ley tan reciente como la 27.430, pues creemos (como lo hizo el Poder Legislativo al sancionar la ley 27.430, cfr. art. 303) que deben ser órganos técnicos quienes determinen la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos”. Sin embargo, reitera, que “debe gestarse aquel coeficiente denominado UVT a los efectos de la determinación de los delitos fiscales y aduaneros, con miras a evitar la impunidad”.

Ello ameritaba que en la normativa proyectada expresamente hubiera mecanismos de actualización o remisión a la UVT de la ley 27.430, aunque el art. 303 de la ley 27.430 se refiera a los importes monetarios de las “leyes respectivas”. Podría entenderse que esas leyes son las de la materia tributaria específica (v.gr., ley 11.683 y las leyes impositivas). No parece claro el método seguido por el Proyecto, ya que éste tipifica delitos contenidos en la actualidad en el RPT y el CAd., y propicia la derogación de las tipificaciones contenidas en estos ordenamientos. Es decir, se trata de cuerpos legislativos distintos.

Cabe destacar que cuando se proyectó el RPT de la ley 27.430 el dólar estadounidense cotizaba en alrededor de \$ 15. Ello implicaba, por ejemplo, que la condición objetiva de punibilidad del art. 1º del RPT representaba más de U\$S 100.000, tal como cuando primigeniamente se concibió la Ley Penal Tributaria, en la cual era la época del U\$S1= \$ 1.. Al momento de escribir estas líneas el dólar estadounidense cotiza alrededor de 44,50; en consecuencia esos U\$S 100.000 corresponderían a \$ 4.450.000.

Además, el art. 375 del Proyecto prevé una actualización de las multas según la variación del índice de precios al por mayor (nivel general), que es distinta a la del art. 304 de la ley 27.430 que consiste en el Índice de Precios al Consumidor.

En cuanto a las actualizaciones por sanciones de multas, según la Exposición de Motivos del Proyecto, éste se limita a contemplar la actualización de las penas de multa “mediante un sistema objetivo, actualizado periódicamente y de público conocimiento. Se reconocieron las diferencias relevantes entre las personas físicas y las personas jurídicas, por lo que se desarrollan dos sistemas paralelos:

”a) Personas físicas [*sic*; no dice ‘humanas’]: El sistema principal de fijación de penas pecuniarias medidas en días multa (utilizando el valor del recurso de queja ante la CSJN como pauta de actualización). El concreto monto de la multa se determinará teniendo en cuenta el daño causado, así como las condiciones económicas del autor.

”Ello sin perjuicio de otros criterios especiales en algunos casos específicos, como son los delitos económicos.

”b) Personas jurídicas: fijación de pena de multa de dos (2) a cinco (5) veces del beneficio indebido obtenido o que se hubiese podido obtener (según ley de responsabilidad empresarial, nro. 27.401)”.

El Proyecto establece días-multa, pero en algunos casos hay importes de multas en pesos (por ejemplo, art. 214, 2º y 3er. párrafo). Cabe preguntarse: ¿cómo se actualizarán esos montos?

Hay cláusulas duras como la del art. 2º *in fine* del Proyecto: “si la pena prevista para el delito se modificare durante su comisión, se aplicará la ley vigente al momento de la conclusión de éste, aunque la pena establecida por esa ley fuere más grave”.

Considero que el RPT y los delitos aduaneros deberían seguir contemplados como leyes penales especiales a las que se aplica supletoriamente el Código Penal, como en la actualidad en los términos del art. 4º de este ordenamiento. Tanto el RPT como el CAAd, regulan aspectos penales y procesales con un criterio armónico de unidad sistemática, que se resquebrajaría si se escindieran los tipos penales para incorporarlos al Código Penal.

II. DELITOS FISCALES

El Título IX de la ley 27.430 (BO, 29/12/2017) estableció un nuevo Régimen Penal Tributario. El art. 280 de la ley 27.430 derogó la ley 24.769.

El Proyecto sustituye la denominación “Régimen Penal Tributario” (RPT) por la de “Delitos Fiscales”. No obstante, mantiene la estructura de: delitos tributarios, delitos relativos a los recursos de la seguridad social, delitos fiscales comunes y disposiciones generales. No comprende el Título V correspondiente a los Procedimientos Administrativo y Penal.

Si bien ello encontraría fundamento en que se proyecta un Código Penal, y no un Código Procesal, llama la atención que la disposición general del art. 17 del RPT no se reproduzca. Cabe preguntarse si se la debe o no considerar vigente, de aprobarse el Proyecto.

Es más, el Anexo II, punto 29, del Proyecto sienta que deroga los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, aprobados por el art. 279 de la Ley N° 27.430. Nada dice de la vigencia del art. 17 del RPT, que establece: “Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

de las sanciones administrativas”. Esta disposición generó posturas encontradas; por ejemplo, si vulneraba o no el principio del *non bis in idem*.¹

Para tratar de clarificar las reformas propuestas por el Proyecto, que no tiene títulos por cada uno de los delitos fiscales, elaboro el siguiente cuadro:

Breve síntesis de los tipos del RPT de la ley 27.430	Penas del RPT de la ley 27.430	Diferencias sustanciales del Proyecto con el RPT de la ley 27.430	Penas del Proyecto
Delitos tributarios (todos los montos son actualizables por UVT)		No dice <i>expresamente</i> en la normativa que se actualicen los montos de las condiciones objetivas de punibilidad. De la Exposición de Motivos surge que se aplicaría la UVT de la ley 27.430, que debe gestarse “con miras a evitar la impunidad” No tiene título cada uno de los delitos tributarios	
<i>Evasión simple</i> Del pago de tributos al Fisco nacional, provincial o de la CABA: más de \$ 1.500.000 por tributo y ejercicio anual — aunque sea tributo instantáneo o de período fiscal inferior al año—. En tributos locales el monto se computa por cada jurisdicción	Prisión de dos a seis años (art. 1°)	Se agrega como conducta punible a la “falta de presentación maliciosa de declaración jurada”. Nada dice acerca de que el monto se compute por cada	Prisión de dos a seis años (art. 340)

¹ Ver a ese respecto lo expuesto en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario. Derecho Tributario formal, procesal y penal*. 6ª edición ampliada y actualizada, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2014, Tomo II, ps. 448/468.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Manual de Derecho Tributario*. 4ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, 2019, ps. 699/710.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

en que se hubiere cometido la evasión.		jurisdicción por los tributos locales (art. 340)	
<p><i>Evasión agravada:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • más de \$ 15.000.000 de monto evadido; o • habiendo intervenido persona o personas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para el ocultamiento de la identidad del obligado o dificultar su identificación, excede de \$ 2.000.000 el monto evadido; o • por utilización fraudulenta de beneficios fiscales, excede de \$ 2.000.000 el monto evadido; o • se han utilizado facturas o documentos ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto exceda de \$ 1.500.000. 	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 2°).</p> <p>Más sanción accesoria en caso del inc. c del art. 2° (art. 14).</p>	<p>Se agrega el aprovechamiento (además de la utilización) fraudulento de beneficios fiscales.</p> <p>En cuanto a la utilización de facturas o documentos, ideológica o materialmente falsos, el monto se refiere a lo “evadido mediante esta modalidad”, en lugar del “perjuicio generado por tal concepto” (art. 341)</p>	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 341).</p> <p>Más sanción accesoria en caso del inc. 3° del art. 341 (art. 351).</p>
<p><i>Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales:</i> Más de \$ 1.500.000 percibidos, aprovechados o utilizados, en un ejercicio anual.</p>	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 3°).</p> <p>Más sanción accesoria del art. 14.</p>	<p>Se elimina la expresión “en cualquiera de sus formas” al referirse al monto de lo aprovechado, percibido o utilizado. (art. 342)</p>	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 342).</p> <p>Más sanción accesoria del art. 351.</p>
<p><i>Apropiación indebida de tributos:</i> Monto retenido o percibido, no depositado dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, superior a \$ 100.000 por cada mes.</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 4°)</p>	<p>(art. 343)</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 343)</p>

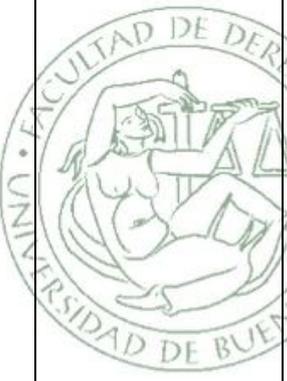
DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

<p>Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social (todos los montos son actualizables por UVT)</p>		<p>No dice <i>expresamente</i> en la normativa que se actualicen los montos de las condiciones objetivas de punibilidad. De la Exposición de Motivos surge que se aplicaría la UVT de la ley 27.430, que debe gestarse “con miras a evitar la impunidad” No tiene título cada uno de los delitos relativos a los recursos de la seguridad social</p>	
<p><i>Evasión simple</i> Al Fisco nacional, provincial o de la CABA del pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente: más de \$ 200.000 en concepto de monto evadido por mes.</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 5°)</p>	<p>Se agrega como conducta punible a la “falta de presentación maliciosa de declaración jurada”. (art. 344)</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 344)</p>
<p><i>Evasión agravada</i> Si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • excede de \$ 1.000.000 el monto evadido por mes o • habiendo intervenido persona o personas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, y/o instrumentos fiduciarios, para el ocultamiento de la identidad del obligado o dificultar su identificación, excede de \$ 400.000 el monto evadido; o 	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 6°). Más sanción accesoria en caso del inc. c del art. 6° (art. 14).</p>	<p>Se agrega el aprovechamiento (además de la utilización) fraudulento de beneficios fiscales. (art. 345)</p>	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 345). Más sanción accesoria en caso del inc. 3° del art. 345 (art. 351).</p>

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

<ul style="list-style-type: none"> • por utilización fraudulenta de beneficios fiscales, excede de \$ 400.000 el monto evadido. 			
<p><i>Apropiación indebida de recursos de la seguridad social:</i> Aportes retenidos e importes no depositados dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, por un monto mayor a \$ 100.000 por cada mes.</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 7°)</p>	<p>Sigue sin aclararse a qué regímenes de seguridad social se refiere (nacional, provincial, CABA) (art. 346)</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 346)</p>
<p>Delitos fiscales comunes (todos los montos son actualizables por UVT)</p>		<p>No dice <i>expresamente</i> en la normativa que se actualicen los montos de las condiciones objetivas de punibilidad. De la Exposición de Motivos surge que se aplicaría la UVT de la ley 27.430, que debe gestarse “con miras a evitar la impunidad” No tiene título cada uno de los delitos fiscales comunes</p>	
<p><i>Obtención fraudulenta de beneficios fiscales</i> En el orden nacional, provincial o de la CABA.</p>	<p>Prisión de uno a seis años (art. 8°). Más sanción accesoria del art. 14.</p>	<p>Se agrega “o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria o de la seguridad social” (art. 347)</p>	<p>Prisión de uno a seis años (art. 347). Más sanción accesoria del art. 351.</p>
<p><i>Insolvencia fiscal fraudulenta</i> En el orden nacional, provincial o de la CABA.</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 9°)</p>	<p>Se especifica “habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento de fiscalización, o procedimiento</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 348)</p>

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

		tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social” (art. 348)	
<i>Simulación dolosa de cancelación de obligaciones</i> En el orden nacional, provincial o de la CABA, por más de \$ 500.000 por cada ejercicio anual en obligaciones tributarias y sus sanciones, y \$ 100.000 por cada mes en recursos de seguridad social y sus sanciones.	Prisión de dos a seis años (art. 10)	(art. 349)	Prisión de dos a seis años (art. 349)
<i>Alteración dolosa de registros</i> • registros o soportes documentales o informáticos del Fisco nacional, provincial o de la CABA, para disimular la real situación fiscal de un obligado; o • sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados, autorizados u homologados por el Fisco nacional, provincial o de la CABA.	Prisión de dos a seis años (art. 11)	(art. 350)	Prisión de dos a seis años (art. 350)
Disposiciones generales			
Incremento de penas para funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte en la comisión de los delitos	Incremento de un tercio del mínimo y del máximo. Inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública (art. 12)	En lugar de tomase parte”, dice “interviniere” (art. 351)	Incremento de un tercio del mínimo y del máximo. Inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública (art. 351)

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

Sanciones accesorias por beneficios fiscales	Además de las penas de los arts. 2º, inc. c, 3º, 6º inc. c y 8º: pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años (art. 14).	(art. 351)	Además de las penas de los arts. 341, inc. 3º, 342, 345, inc. 3º, y 347: pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años (art. 351).
El que a sabiendas dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos.	Además de las penas por la participación criminal, la inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena de prisión (art. 15, inc. a)	(art. 352, inc. 1º)	Además de las penas por la participación criminal, la inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena de prisión (art. 352, inc. 1º)
Concurrencia con dos o más personas para comisión de delitos del RPT.	Mínimo de cuatro años de prisión (art. 15, inc. b).	(art. 352, inc. 2º)	Mínimo de cuatro años de prisión (art. 352, inc. 2º).
Asociación ilícita (tres o más personas) habitualmente destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquier delito del RPT.	Prisión de tres años y medio a diez años (art. 15, inc. c). Para jefes u organizadores: pena mínima cinco años (art. 15, inc. c).	(art. 352, inc. 3º)	Prisión de tres años y medio a diez años (art. 352, inc. 3º). Para jefes u organizadores: pena mínima cinco años (art. 352, inc. 3).
Extinción de la acción penal en los casos de los arts. 1º, 2º, 3º, 5º y 6º, por aceptación y cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se		Extinción de la acción penal en los casos de los arts. 340, 341, 342, 344 y 345. Se aclara “las obligaciones evadidas, los beneficios aprovechados o	

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

<p>notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Dispensa de formular denuncia si la cancelación es anterior a su formulación. Beneficio por única vez por persona humana o jurídica obligada</p>		<p>percibidos indebidamente y sus accesorios”.</p> <p>La posibilidad de usar ese beneficio por única vez se halla en párrafo aparte y a secas se refiere a “cada persona obligada”, en lugar de “cada persona humana o jurídica obligada”</p> <p>(art. 353)</p>	
<p>Responsabilidad personal en cuanto a los delitos con penas de prisión Responsabilidad de las personas jurídicas</p>	<p>Las sanciones aplicables a las personas de existencia ideal, conjunta o alternativamente, son: 1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los 5 años. 2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los 5 años. 3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos</p>	<p>La responsabilidad de las personas jurídicas se contempla de modo general para todos los delitos (art. 39).</p>	<p>Esas penas, que puede imponerse conjunta o alternativamente. son: 1°) Multa de 2 a 5 veces el beneficio indevido obtenido o que se hubiese podido obtener. 2°) Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder de 10 años. 3°) Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder de 10 años. 4°) Disolución y liquidación de la personería, si hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del</p>

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

	<p>actos constituyan la principal actividad de la entidad.</p> <p>4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.</p> <p>5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal (art. 13).</p>		<p>delito o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.</p> <p>5°) Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviese.</p> <p>6°) Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica. (art. 39)</p> <p>Se advierte que el régimen es más severo que el del RPT de la ley 27.430, ya que contempla multa y las suspensiones previstas son de mayor plazo.</p>
<p>Posibilidad de aplicar sanciones administrativas</p>	<p>Las penas establecidas por el RPT “serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas” (art. 17)</p>	<p>Esta discutible norma no se encuentra en el Proyecto, y nada se aclara a este respecto.</p> <p>Es más, no fue derogada como señalé al comienzo del presente punto.</p>	

III. DELITOS ADUANEROS

La Exposición de Motivos del Código Aduanero (en adelante, CAd.) sienta que ha adoptado el criterio seguido generalmente por la legislación comparada, en virtud de que “las peculiaridades del derecho aduanero determinaron una regulación penal especial separada de los códigos penales, dando lugar a la formación de un ordenamiento penal aduanero. En nuestro

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

país, tales disposiciones penales formaron parte de las Ordenanzas de Aduana y de la Ley de Aduana”.

Agrega esa Exposición de Motivos que tal criterio “se estima justificado”, por el cual “se ha buscado establecer una regulación armónica, sistemática y completa relativa a los delitos y a las infracciones aduaneras”.

No olvidemos que el art. 861 del CAd. sienta que siempre que “no fueren expresa o tácitamente excluidas, son aplicables a esta Sección [Disposiciones Penales, que comprende a los Delitos Aduaneros —Título I— y a las Infracciones Aduaneras —Título II—] las disposiciones generales del Código Penal”.

El Anexo II, punto 8, del Proyecto propone derogar el Título I de la Sección XII del CAd., sin que se observen las adecuaciones correspondientes en cuanto a las remisiones del Título II de esa Sección en cuanto al contrabando menor. Tampoco se aclaran las remisiones que se efectúan en otras partes del CAd., como por ejemplo en el procedimiento de los arts. 1118 a 1121 de ese Código.

Para tratar de clarificar las reformas propuestas por el Proyecto, elaboro el siguiente cuadro:

Tipos del CAd.	Penas del CAd.	Diferencias sustanciales del Proyecto con el CAd.	Penas del Proyecto
Contrabando simple	2 a 8 años de prisión (arts. 863 y 864)		2 a 8 años de prisión (arts. 354 y 355)
Contrabando calificado		<i>La figura del art. 356 del Proyecto no se encuentra específicamente en el CAd.</i> <i>Si en los casos de los arts. 354 y 355 se trata de:</i> 1º) Mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a una prohibición absoluta no económica. 2º) Elementos susceptibles de crear riesgo de epizootias o de plagas vegetales, según las leyes o reglamentos de	3 a 10 años de prisión (art 356)

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

		<p>sanidad animal o vegetal.</p> <p>3°) Especímenes de flora o fauna local en peligro de extinción.</p> <p>4°) Piezas, productos o subproductos arqueológicos o paleontológicos situado dentro o fuera del territorio argentino, colecciones arqueológicas o paleontológicas.</p> <p>5°) Un bien perteneciente al patrimonio cultural de la Nación o de un Estado extranjero.</p>	
Contrabando calificado	<p>4 a 10 años de prisión en los supuestos del art. 865</p>	<p>Se omite la referencia a la calidad de autor, instigador o cómplice en cuanto al primer inciso referente a la intervención en el hecho de tres o más personas.</p> <p>Se utiliza la expresión “intimidación”, en lugar de violencia “moral”.</p> <p>En el inciso 3° repite la expresión del CAD. en cuanto a “un integrante de las fuerzas de seguridad a las que este Código les confiere la función de autoridad de prevención de los delitos aduaneros”. Pero el CAD. se refiere a las autoridades de prevención en materia de delitos aduaneros (art. 1118 del CAD.), a diferencia del Proyecto.</p> <p>El inciso correspondiente al medio de transporte aéreo se amplía de este modo: “Si se realizare empleando un medio de transporte aéreo, marítimo o fluvial, tripulado o no, que se apartare de las rutas autorizadas, despegare, aterrizar, zarpar, arribare</p>	<p>4 a 10 años de prisión en los supuestos del art. 357</p>

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

		<p>o hiciere transbordo o descargas en movimiento en lugares clandestinos o no habilitados por el servicio aduanero para el tráfico de mercadería”.</p> <p>El inciso 7° sólo se refiere a la mercadería sujeta a una prohibición absoluta de carácter económica, ya que curiosamente la mercadería sujeta a una prohibición absoluta no económica tiene la menor pena del art. 356, inc. 1°.</p> <p>No se contempla expresamente actualización alguna respecto del delito configurado por el valor de la mercadería en plaza. Como se dijo antes, cabe suponer que la Exposición de Motivos sugiere que sea el PEN que actualice los montos por la UVT</p> <p>(art. 357)</p>	
<p>Contrabando calificado de estupefacientes</p>	<p>3 a 12 años, con incremento en estos supuestos:</p> <p>Cuando concurriere alguna de las circunstancias previstas en los incisos a), b), c), d) y e) del artículo 865, o cuando se tratare de estupefacientes elaborados o semielaborados o precursores químicos, que por su cantidad</p>	<p>Similar tipificación, salvo que aumenta las penas en el caso de estupefacientes elaborados o semielaborados o de precursores químicos, que por su cantidad estuvieren inequívocamente destinados a ser comercializados dentro o fuera del territorio nacional, en cuyo caso la pena de prisión será de 5 a 20 años.</p> <p>(art. 358)</p>	<p>3 a 12 años, con incremento en ciertos supuestos.</p> <p>En algunos casos es más severo que el CAD.</p> <p>(art. 358)</p>

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

	estuviesen inequívocamente destinados a ser comercializados dentro o fuera del territorio nacional. En estos casos: 4 años y medio a 16 años de prisión. (art. 866)		
Contrabando calificado de elementos que pudieran afectar la seguridad común	4 a 12 años (art. 867)	Incrementa considerablemente las penas. Prevé específicamente las “armas o sustancias químicas” (art. 359)	5 a 15 años (art. 359)
Actos culposos que posibilitan el contrabando y uso indebido de documentos	Multa de \$ 5.000 a \$ 50.000 — actualizable por UVT— (arts. 868 y 869)	En cuanto al funcionario o empleado aduanero, las fórmulas de la culpa son: “mediare imprudencia o negligencia, impericia en su arte o profesión, o inobservancia de los reglamentos o deberes a su cargo de manera manifiesta, que hubiere posibilitado la comisión del contrabando o su tentativa” (art. 360).	6 a 60 días-multa (arts. 360 y 361)
Tentativa de contrabando	Se define en el art. 871 del CAAd. Mismas penas del delito consumado (art. 872). El contrabando “canguro” se describe en el art. 873.	No se define específicamente la tentativa de contrabando, al aplicarse el concepto general para todos los delitos del art. 42, pese a que este art.42 remite a las penas reducidas del art. 44, a diferencia de la aplicación de las mismas penas del delito consumado en el caso de contrabando. Debería haberse definido específicamente la tentativa de contrabando en el art. 362.	Mismas penas del delito consumado (art. 362)

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

		El contrabando “canguro” se describe en el art. 363	
Encubrimiento de contrabando	6 meses a 3 años, con posibilidad de agravantes y de exención de pena (arts. 874 y 875)	Se incluye entre logs eximentes la figura del conviviente (art. 364)	6 meses a 3 años, con posibilidad de exención de pena y de agravantes (arts. 364 y 365)
Sanciones accesorias	Mencionadas en el art. 876 con implicancias en la doble jurisdicción del procedimiento por delitos de los arts. 1118 a 1121	<p>Nada se dice del comiso de la mercadería ni de los instrumentos para perpetrar el delito, por lo cual se aplicarían las disposiciones generales del art. 23 en cuanto al decomiso. Pero esta sanción debe ser aplicada por los jueces del PJN, a diferencia del CAd, en el cual la sanción de comiso es impuesta por el administrador.</p> <p>Hay una errónea referencia en el inc. 5° del art. 366 del Proyecto al inc. 6°, en lugar de haber expresado que se trata del inc. 4°, ya que el inc. 6° del art. 366 corresponde a las inhabilitaciones para desempeñarse como funcionario o empleado público y las personas jurídicas no pueden asumir ese carácter.</p> <p>Si bien no se prevé el retiro de la personería jurídica ni la cancelación en el Registro Público, cabe entender que se aplicarían las sanciones del art. 39.</p>	Mencionadas en los arts. 366 y 367. Las remisiones de los arts. 1118 a 1121 del CAd. no tienen adecuadas soluciones en el Proyecto.

La tesis seguida por el Proyecto del Código Penal de la Nación en cuanto a los delitos aduaneros trae, entre otras, las siguientes consecuencias:

1. El concepto de mercadería del art. 77 es el del Código Penal², y no el de la materia aduanera que es mucho más amplio y se halla en el art. 10 del CAd.³. Podrían darse casos en los cuales se sostuviera la falta de configuración de los delitos aduaneros porque los efectos importados o exportados ilegalmente no eran susceptibles de expendio según el mencionado art. 77. No se dio una solución clara a la problemática de la configuración, o no, de delitos aduaneros por la moneda extranjera, que generó posiciones discordantes acerca de su tratamiento, o no, como mercadería.⁴

Es así que, por ejemplo, se dijo que para la legislación aduanera, reviste el carácter de mercadería todo objeto que pueda ser importado o exportado. Las mercaderías se individualizan y clasifican según la nomenclatura correspondiente establecida en ese entonces por la Convención del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, sus notas explicativas y las explicativas complementarias (arts. 9º, 10 y 11, CAd.). Desde el punto de vista aduanero, los billetes de banco de curso legal nacionales o extranjeros son mercadería, ya que encuentran su clasificación como tal en el nomenclador arancelario aduanero correspondiéndole el capítulo 49, posición 4907.00.100 (Trib. Nac. Oral Penal Económico nro. 3, 27/4/1994, “Salazar, Florentino s/contrabando”). En similar orden de ideas, C. Fed. Casación, sala 3, 4/9/2013, “Zuluaga Soto, Olga Beatriz”.

En contra, la sala A de la C. Nac. Penal Económico ha dicho que no se configura delito de contrabando si el imputado en viaje al exterior lleva consigo una cantidad de moneda extranjera superior a la que las reglamentaciones autorizan. En este caso, se confirmó la resolución que

² El Anteproyecto establece en el art. 77, ap. 7º: “Con la palabra “mercadería” se designa a toda clase de efectos susceptibles de expendio”.

³ Esta norma dispone” 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.

”2. Se consideran igualmente — a los fines de este Código — como si se tratara de mercadería:

”a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;

”b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual”.

”c) Las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. (*Inciso incorporado por art. 78 de la ley 27.467 —BO, 4/12018—*).

⁴ Ver las distintas posiciones que mencionamos en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario. Derecho Tributario formal, procesal y penal*, cit., Tomo II, ps. 859/861.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Manual de Derecho Tributari*, cit., 919/921.

dispuso el archivo de las actuaciones y mandó dar intervención al Banco Central de la República Argentina en función de las atribuciones que competen a dicha entidad, sin perjuicio de la intervención que pueda corresponderle a la Aduana (C. Nac. Penal Económico, sala A, 3/10/2002, “Jordi Tocabens Aymami s/inc. de apel.”), ya que –como ha señalado la Corte Sup. en Fallos 312:1920— las funciones de control aduanero son distintas de las que se refieren al control de cambios (24/9/2002, “S. de S., J”. En esta causa, la imputada llevaba entre sus ropas moneda extranjera en oportunidad de viajar al exterior, por lo que se entendió, asimismo, que “la ocultación del dinero efectivo es la actitud normal de todo pasajero y no puede entenderse que constituya ardid o engaño tendiente a impedir o dificultar el control aduanero de importaciones o exportaciones”). La sala A de la C. Nac. Penal Económico, el 12/2/2010 confirmó el sobreseimiento de primera instancia, por considerar que no constituía el ardid del delito de contrabando el tratar de extraer del país dólares en bultos bajo la ropa (“Ozuna Pérez, María Dominga”).

El Tribunal Oral en lo Penal Económico nro. 2, el 27/6/2011 (“Agosta Aguilera”) sostuvo que las divisas extranjeras no son mercaderías en los términos del art. 10 del CAd., susceptibles de integrar el control en cuanto a su tráfico internacional, independientemente del art. 11 del CAd. y de la partida 49.07 de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, ya que constituyen un medio de cambio, reserva de valor y unidad de medida; por ende, no se les aplican las prohibiciones de carácter económico, salvo que se trate de compras o ventas de billetes hechas por entidades emisoras.

2. El art. 40, ap. 5, inc. 2º, del Proyecto permite la reducción a las penas de la tentativa, cuando se aporten datos o información vinculada con los delitos del Libro Segundo, Título XVII (delitos aduaneros), pese a que el art. 362 del Proyecto reprime la tentativa de contrabando con las mismas penas que correspondan al delito consumado. Podemos preguntarnos ¿cuál es entonces la reducción?

3. El decomiso es sanción del Proyecto que debe aplicarse en la sentencia judicial⁵, a diferencia de lo normado por los arts. 1026 inc. b) y 1121

⁵ Es así que el art. 23 del Proyecto sienta: “1. En todos los casos en que recayese condena por delitos dolosos o culposos previstos en este Código o en leyes penales especiales, la sentencia decidirá el

inc. b) del CA. en el sentido de que el comiso de la mercadería objeto de delitos aduaneros, así como el comiso del medio de transporte y de los demás instrumentos empleados para la comisión del delito, constituyen sanciones accesorias que se aplican por el administrador de la aduana en cuya jurisdicción se hubiera producido el hecho.

Con relación a la doble jurisdicción en el juzgamiento de los delitos aduaneros, se sostuvo que la aplicación de las penas accesorias que corresponden a la autoridad aduanera no pueden ser impuestas por una sentencia; lo contrario importa una injerencia indebida de los magistrados federales en las legítimas atribuciones del organismo administrativo (Corte Sup., 28/3/2000, “Tello, Norma del Valle s/contrabando”, Fallos 323:637).

Surge entonces la pregunta: ¿Qué autoridad impone el comiso con la doble jurisdicción en delitos aduaneros?

4. Nada dice el Proyecto de las remisiones a las normas que son sustituidas. Por ejemplo, en el procedimiento aduanero por delitos de los arts. 1118 a 1121 del CA.

5. No encontré en el texto las normas de los arts. 887⁶, 888⁷ y 889⁸ del CA. del Título I de la Sección XII del CA., pese a la derogación que se pretende de ese Título. Si se aprobara el Proyecto, quedarían derogados esos artículos. Ello traería dudas en cuanto a las normas sobre responsabilidad en materia de delitos aduaneros hoy vigentes. Además, en el caso de los diplomáticos y cónsules del art. 889 del CA. qué autoridad aplicaría la pena,

decomiso del dinero, cosas, bienes o cualquier clase de activo que hubiesen servido de instrumento o medio en la comisión del hecho, y de los que constituyesen el producto, el provecho o la ganancia, directos o indirectos, del delito, cualesquiera que fueran las transformaciones o sustituciones que hubiesen podido experimentar, siempre que no correspondiese su restitución al damnificado o a un tercero ajeno al hecho...”.

⁶ “Las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las penas pecuniarias que correspondieren a éstos por los delitos aduaneros que cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones”.

⁷ “Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por algún delito aduanero e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuera satisfecho su importe, sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables responderán patrimonialmente y en forma solidaria con aquella por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición”.

⁸ “Cuando una persona que gozare de inmunidad de jurisdicción penal en razón de su función diplomática o consular cometiere un delito aduanero y no mediare renuncia hábil a dicha inmunidad por parte del Estado acreditante, el hecho se considerará exclusivamente a su respecto infracción aduanera y solamente se le impondrán las penas establecidas en el artículo 876, inciso a), b) y c)”.

ya que el art. 876 del CAd. se ha sustituido, cambiando el listado de incisos, a lo que se agrega que los tribunales judiciales no pueden aplicar originariamente sanciones por infracciones.

6. El art. 369 del Proyecto se refiere al art. 642 del CAd., pese a que se considera sustituido por el Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, aprobado por la ley 24.425. El Código Aduanero es anterior a la ley 23.311 que aprobó el GATT y, desde luego, a la ley 24.425 que aprobó el GATT de 1994, por lo cual tiene esa referencia, pero no debe proseguirse con esa cita, atento a que conforme al art. 75, inc. 22, de la CN los tratados tienen jerarquía superior a las leyes.

7. El art. 371 del Proyecto contiene importes en pesos, y cabe la duda acerca de si serán o no alcanzados por la UVT del decreto que en el futuro dicte el PEN.

8. Hay menciones que no se han actualizado como la de la “Secretaría de Estado de Hacienda” (art. 374 del Proyecto).

9. El art. 375 del Proyecto sienta el principio de la actualización de las multas, por índice de precios al por mayor (nivel general). Cabe preguntarse si no se aplica la interpretación de la Resolución General de la AFIP 3271/2012 ni la Unidad de Valor Tributaria creada por el Título XI de la Ley de Reforma Tributaria 27.430. Corresponde destacar que la relación de conversión entre la Unidad de Valor Tributaria y los pesos se ajustará anualmente “con base en la variación anual del índice de Precios al Consumidor que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos”. En consecuencia, el Proyecto y la ley 27.430 prevén dos índices distintos.

10. El art. 375 del Anteproyecto contempla, además, que la actualización de la pena de multa se aplicará “desde la fecha de configuración del delito o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación” hasta “el penúltimo mes anterior a aquél en que se efectuara el pago”. En cambio, el art. 306 de la ley 27.430 sienta: “Para la cancelación de sanciones se utilizará la relación de conversión entre UVT y pesos vigente al momento de su cancelación”. Reitero que los índices son distintos.

11. En el art. 376 del Proyecto se excluye de punibilidad a supuestos de contrabando menor con los montos actuales de la ley 27.430. Habrá que ver si se actualizan con la Unidad de Valor Tributaria de la ley 27.430 o de otro modo. Si no se actualizaran los montos del art. 376 del Proyecto y sí los del CAd., se correría el riesgo de tener por configurados delitos que para el CAd. serían infracciones de contrabando menor. Recordemos que el art. 913 del CAd. dispone: “Salvo disposición especial en contrario, cuando un mismo hecho configurare simultáneamente una infracción aduanera y un delito, se impondrán las penas previstas para el delito”.

12. Habría que modificar los arts. 947 y 949 del CAd. correspondientes a la infracción del contrabando menor en cuanto remiten a los artículos del CAd. en materia de delitos.

13. En el art. 357, inciso 9º, del Proyecto se fija un piso para el contrabando agravado con pena de prisión de cuatro a diez años de \$ 3.000.000 o más. Cabe preguntarse si esta suma, que proviene de la ley 25.986 (BO, 5/1/2005), será o no actualizada por la Unidad de Valor Tributaria u otro modo.

14. En el art. 376 del Proyecto correspondiente a la no punibilidad como delitos de supuestos del contrabando menor se refiere, entre otras, a la mercadería sujeta a una prohibición absoluta de carácter económico (art. 357, inc. 7º) y no a la mercadería sujeta a una prohibición absoluta de carácter no económico (art. 356, inc.1º), pese a que este último caso tiene menos pena (3 a 10 años) que aquél (4 a 10 años).

15. El art. 378 del Proyecto contempla el ingreso a rentas generales, previa deducción de los honorarios regulados judicialmente a favor de los profesionales fiscales y de los servicios de almacenaje, en cuanto al importe de las multas y al producido de la venta de la mercadería comisada, que se halla en el art. 885 del CAd. en su redacción de 1981, sin tener en cuenta que el art. 15 de la ley 22.091 (modif. por el dec. 258/1999) establece

asignaciones específicas de distribución (por ejemplo, 50% al personal de aduana)⁹.

Corresponde destacar que el art. 77 de la ley 11.672 (t.o. en 2014, al igual que el art. 60 de esta ley del t.o. en 2005, y art. 1° de esta ley del t.o. en 1999), Complementaria Permanente de Presupuesto, establece que los peritos y profesionales de cualquier categoría, “que desempeñen empleos a sueldo en el Sector Público Nacional, no podrán reclamar honorarios en los asuntos en que intervengan por nombramientos de oficio en los que el Fisco sea parte y siempre que las costas no sean a cargo de la parte contraria...”.

Por otra parte, el art. 7° del dec. 1204/2001 (BO, 27/9/2001) prevé: “Los abogados que ejerzan la representación, patrocinio y defensa judicial del Estado Nacional o de los demás organismos mencionados en el art. 6° de la ley 25.344, tendrán derecho a percibir los honorarios regulados por su actuación en juicio sólo en el caso en que estén a cargo de la parte contraria, salvo disposición en contrario del organismo del cual depende el profesional”.

A modo de reflexión final sugiero que, antes del debate en el Congreso de un Proyecto de Código Penal, se efectúe una amplia consulta y se analicen las observaciones que se formulen, teniendo en cuenta la máxima relevancia que revisten las disposiciones penales que regirán en la República Argentina.

⁹ Esta norma dispone: “El producido de lo que se obtuviere por la venta de mercaderías objeto de comiso y por la aplicación de todo tipo de multas, excepto las automáticas, con arreglo a lo dispuesto en la legislación aduanera se distribuirá, previa deducción de los importes correspondientes a los honorarios de los profesionales fiscales judicialmente regulados, del siguiente modo:

”a) El VEINTICINCO POR CIENTO (25%) se destinará a rentas generales.

”b) El CINCUENTA POR CIENTO (50%) se destinará a una cuenta que se denominará “Productividad, Eficiencia y Fiscalización” y se distribuirá entre todo el personal del servicio aduanero de acuerdo al régimen que determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

”c) El VEINTICINCO POR CIENTO (25%) se destinará a la fuerza de seguridad actuante en el procedimiento, con asignación a la cuenta que exista en cada una de ellas para usos de carácter institucional. Si hubiese intervenido más de una fuerza de seguridad, este porcentaje se repartirá por partes iguales entre las fuerzas intervinientes. Si por el contrario no hubiese intervenido alguna fuerza de seguridad, este porcentaje se destinará a rentas generales”.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

En cuanto específicamente al RPT (delitos fiscales en el Proyecto) y los delitos aduaneros, reitero que deberían seguir contemplados como leyes penales especiales a las que se aplica supletoriamente el Código Penal, como en la actualidad en los términos del art. 4º de este ordenamiento. Tanto el RPT como el CAd, regulan aspectos penales y procesales con un criterio armónico y congruente de unidad sistemática, que se vulneraría si se escindieran sus tipos penales para incorporarlos al Código Penal.



DECONOMI