

## Informe de Investigación

**Título:** Contrabando y Defraudación Fiscal

<b>Rama del Derecho:</b> Derecho Penal.	<b>Descriptor:</b> Derecho Penal Especial.
<b>Palabras clave:</b> Contrabando, Defraudación Fiscal, Obligación Tributaria Aduanera, Contrabando Común.	
<b>Fuentes:</b> Doctrina, Normativa y Jurisprudencia.	<b>Fecha de elaboración:</b> 08 – 2011.

### Índice de contenido de la Investigación

<b>1 Resumen.....</b>	<b>2</b>
<b>2 Doctrina .....</b>	<b>3</b>
a) APLICACIÓN EN EL ÁMBITO NACIONAL DE LOS DELITOS DE CONTRABANDO Y DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	3
1- Sobre el proceso penal y autoridades competentes.....	3
2. Sobre las penas y los sujetos.....	3
3. Del monto de los tributos evadidos.....	4
4. Análisis jurisprudencial de los delitos de contrabando y de defraudación fiscal. Cambios de criterio sufridos a partir de la ley 8373.....	5
b) GENERALIDADES SOBRE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA.....	6
1 LOS TRIBUTOS QUE SE COBRAN EN MATERIA ADUANERA.....	6
1.1. Finalidad.....	7
1.2. Utilización como instrumentos comerciales.....	7
1.3. Discriminación.....	7
2 LA RELACIÓN JURÍDICO ADUANERA (artículo 52 de la Ley General de Aduanas).....	7
3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA (artículo 53 de la ley general de aduanas)....	7
4. LOS SUJETOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA (artículo 54 de la ley general de aduanas).....	8
5. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA (artículo 55 ley general de aduanas):.....	8
6. LA CONSTITUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE (artículo 57 de la ley general de aduanas)	8
7. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA.....	9
8. LOS MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA.....	9
9 LAS GARANTÍAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA.....	10
10. LOS PRIVILEGIOS FISCALES.....	10
11. EL EMBARGO JUDICIAL DE LAS MERCANCÍAS.....	10



12. EL TÍTULO EJECUTIVO DE CERTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EXPEDIDA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS (artículo 70 de la Ley General de Aduanas).....	11
13. LA PRENDA ADUANERA.....	11
14. LA SUBASTA PÚBLICA.....	11
15. LA VENTA DIRECTA DE LAS MERCANCÍAS DECOMISADAS.....	12
16. EL DESTINO DE LAS MERCANCÍAS PROVENIENTES DE NAUFRAGIO, ZOZOBRA, OTROS ACCIDENTES O ENCONTRADAS SIN TITULAR CONOCIDO.....	12
c) CONTRABANDO COMÚN.....	12
1. Sustracción al control.....	13
2. Tratamiento aduanero o fiscal distinto.....	16
3. Autorización especial, licencia arancelaria o certificación aduanera.....	17
4. Ocultar, disimular, sustituir o desviar total o parcialmente.....	18
5. Simular operación de destinación.....	19
d) LAS INFRACCIONES DE CONTRABANDO.....	20
A) Sanciones de las infracciones de contrabando.....	24
B) Extinción de la responsabilidad derivada de infracciones de contrabando.....	27
C) Condonación de las sanciones por infracciones de contrabando.....	28
e) EL DELITO DE CONTRABANDO.....	30
A) El delito de contrabando como delito continuado.....	31
B) Concurso de delitos.....	32
C) Penalización del delito de contrabando.....	32

## 1 Resumen

Como tema los **delitos de contrabando y defraudación fiscal**, se presenta doctrina, en la cual se explica, temas como la aplicación en el ámbito nacional de los delitos de contrabando y de defraudación fiscal, las generalidades sobre la obligación tributaria aduanera, el delito de contrabando común, las infracciones de contrabando, y el delito de contrabando, entre otros.

## 2 Doctrina

### **a) APLICACIÓN EN EL ÁMBITO NACIONAL DE LOS DELITOS DE CONTRABANDO Y DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

[Ching]<sup>1</sup>

#### **1- Sobre el proceso penal y autoridades competentes**

El Sistema Nacional de Aduanas y el procedimiento aduanero en general se maneja por la Ley General de Aduanas desde la entrada en vigencia de esta ley en 1995 la cual fue a su vez reformada en el año 2003 por la ley 8373.

Sin embargo, cuando se refiere a los delitos de Contrabando y de Defraudación Fiscal es el Proceso Penal. El artículo 229 de la Ley General de Aduanas en concordancia con el artículo 6 de la Constitución Política y con el artículo 45 del Código Procesal Penal, indica que son competentes para conocer los delitos aduaneros los juzgados y tribunales ordinarios en materia penal. Dicho artículo ha dejado la posibilidad de establecer una jurisdicción especial en la materia penal aduanera sin embargo, dichos juzgados no fueron ni han sido creados.

Por lo tanto los juzgados y tribunales competentes, en el caso de contrabando, son aquellos por donde haya sido introducida la mercancía. Cuando no se conoce el lugar de la introducción de la mercancía son competentes las autoridades judiciales del lugar en donde se haya decomisado. Ahora bien si no se puede determinar el lugar de introducción o el decomiso de la mercancía los tribunales de la ciudad de San José serían los encargados de impartir justicia de acuerdo a dicho artículo 229.

Por lo anterior es el Código Procesal Penal el que dicta las pautas a seguir, mediante los principios del Derecho Penal y sus procedimientos.

Dentro de los principios establecidos en el Código Procesal Penal se establece el principio de oralidad, el principio de legalidad, el principio de contradicción, el principio de juez natural, el principio de inocencia, el principio non bis in ídem, entre los más importantes.

El artículo 223 de la Ley General de Aduanas llamado "Relación con delitos tipificados en otras normas tributarias" señala que cuando las conductas tipificadas en la ley 7557 sean también como tipificadas como un delito o una contravención en la legislación tributaria se aplican siempre las disposiciones de la ley en estudio cuando se refieran a obligaciones tributarias aduaneras o los deberes que tengan los sujetos frente a la autoridad aduanera.

#### **2. Sobre las penas y los sujetos**

Entre las penas encontramos la pena de prisión que se establecen en cada uno de los delitos aduaneros, las penas de multa que se encuentran en los artículos que contemplan los ilícitos y en el artículo 225 y 226 y las inhabilitaciones especiales también establecidas en el artículo 225.

Sobre los sujetos, encontramos a las personas jurídicas y a las personas físicas. Entre las

personas físicas hallamos a los empleados, accionistas, personeros, administradores, gerentes o apoderados que ejercen la representación legal de la persona jurídica, o a los sujetos privados que se dedican realizar estos hechos delictivos, e incluso funcionarios públicos.

El artículo 225 inciso a) establece la pena de inhabilitación especial para quien sea encontrado culpable de los delitos establecidos en los artículos 211 (contrabando) 214 (defraudación fiscal) 216 (agravantes del delito de contrabando) y 216 bis (responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión dolosa del cual se verá más adelante).

También contempla una sanción administrativa para las personas jurídicas que consiste en una multa de tres a cinco veces el monto del valor aduanero de las mercancías para el caso de contrabando o el monto de los tributos dejados de percibir por el delito de defraudación fiscal, cuando el hecho haya sido cometido utilizando a una persona jurídica<sup>166</sup> o cuando el hecho haya sido realizado por personeros o empleados de ella (la persona jurídica). Además podría imponerle la imposibilidad de gozar de beneficios económicos o incentivos económicos otorgados por la autoridad aduanera de uno a diez años. Sobre las sanciones en contra de las personas jurídicas el artículo 226 señala la posibilidad de sancionarla administrativa, penal y civilmente<sup>167</sup>; sin embargo estas sanciones deben verse de acuerdo al caso en concreto y a las infracciones que hayan cometido.

Cuando el hecho haya sido cometido por los accionistas, personeros, administradores, gerentes o apoderados que ejercen la representación legal de la persona jurídica, o por alguno de sus empleados por acción u omisión dolosa, sin que medie causa de justificación alguna la autoridad judicial deberá imponerle una inhabilitación de uno a diez años. Las personas jurídicas responden en forma solidaria por las conductas realizadas que realicen sus representantes.

El artículo 226 señala que cuando la persona jurídica incumpla las obligaciones aduaneras; sus empleados, accionistas, representantes legales,

gerentes o administradores responderán de los delitos con sus respectivas penas de acuerdo a su propia responsabilidad.

En fin, la solución de las penas para los delitos aduaneros, y en especial en los delitos de contrabando y de defraudación fiscal es compleja por las diferentes sanciones que contempla la legislación aduanera.

Es de esta manera que la Ley General de Aduanas busca en primer lugar restituirse econonómicamente por medio de las multas, con pena de prisión, el comiso, la inhabilitación especial. Posteriormente sanciona tanto a particulares como a funcionarios públicos que participen en los hechos, posteriormente también se señala la responsabilidad penal, administrativa y civil de las personas jurídicas.

### **3. Del monto de los tributos evadidos**

En el proceso judicial la autoridad aduanera podrá de oficio o a solicitud del juez informar sobre el monto de los tributos adeudados y los intereses que provengan de ellos. El juez debe en estos delitos de referirse sobre el pago de la obligación aduanera, intereses, multas y otros recargos que se le imputen al sujeto cuando se dicte un sobreseimiento o una sentencia absolutoria o condenatoria.

#### **4. Análisis jurisprudencial de los delitos de contrabando y de defraudación fiscal. Cambios de criterio sufridos a partir de la ley 8373.**

Sobre los delitos establecidos en la Ley General de Aduanas y demás leyes el Voto 00885 del 2003 de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, considera, de acuerdo al artículo 225 del mismo cuerpo normativo, que:

*"...se concluye que esta última (la Ley General de Aduanas), como normativa tributaria especial (incluso posterior al Código y a las reformas que hasta el momento de los hechos había sufrido), prevalece sobre cualquier otra normativa o disposición que regule la materia aduanera y, en consecuencia, los ilícitos que en ella se prevén."* (Sala III Res. 885-2003).

Con base en este párrafo se puede determinar que la normativa de la Ley General de Aduanas es una normativa tributaria especial, que se superpone sobre otras leyes que tengan el rango de generales. De esta forma se colige que los delitos aduaneros, con todas sus penas y tipos agravantes se aplican por encima de los delitos tributarios (del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) así como de los delitos establecidos en el Código Penal.

Sobre el delito de defraudación fiscal y la similitud con el tipo penal de estafa la jurisprudencia determina que:

*"Lo cierto es que la defraudación fiscal contemplada en el numeral 214 de la Ley General de Aduanas, es un tipo especial de estafa que afecta específicamente a la Hacienda Pública y tiene como fundamento la existencia de una obligación tributaria aduanera subyacente que se ve afectada -porque no se satisface o se lo hace por sumas inferiores a las que corresponde, como supuestos más comunes- por la conducta del sujeto activo."* (Sala III, Res. 1375-2004)

Esta sentencia acerca a la defraudación fiscal con el delito de estafa, a la que señala como un "tipo especial de estafa" por la obligación aduanera y la afectación patrimonial que ambos delitos conllevan.

Sin embargo la resolución 1999-01069 SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las nueve horas con treinta y cinco minutos del veintiséis de agosto de mil novecientos noventa y nueve diferencia ambos tipos penales de la siguiente manera:

*"En consecuencia, en dos rasgos esenciales radica la diferencia entre ambas figuras: a) la fuente, que en la defraudación es exclusivamente un tributo, una tasa o una contribución, mientras que en la estafa su número es abierto; y, b) en la condición del bien, pues en tanto que en la estafa debe formar parte del patrimonio del afectado (que puede coincidir con la persona del ofendido), en la defraudación no, siendo su objetivo casualmente impedir que así sea."* (Sala III, Res. 1069-1999).

Además, por ser un delito de contenido patrimonial no exime de responsabilidad al sujeto activo de los delitos de falsificación de documentos, uso de documento falso y demás delitos que sirvan de medio para cometer el delito de defraudación fiscal mientras éstos protejan bienes jurídicos diferentes tales como el patrimonio del estado (la defraudación fiscal) y la fe pública (el uso de documento falso, falsificación de documento, falsedad ideológica entre otros).

Sin embargo si un funcionario público aprovecha su cargo cometiendo el delito de cohecho establecido en el artículo 341 del Código Penal deberá ser juzgado por el delito de defraudación en su forma agravada de acuerdo al artículo 216 inciso b) y no por el delito establecido por Código Penal cuando se cometa afectando directamente la aduana:

*"De acuerdo con la anterior relación fáctica, es claro que si la conducta desarrollada por el acusado (...) no tuviera relación con la materia aduanal (contexto este dentro del cual se desarrolló), en principio no sólo se habría configurado el delito de cohecho propio por el cual resultó condenado,*

sino que -además- existiría un concurso ideal de éste con el delito de falsificación de documento público o auténtico, pero en su modalidad agravada al haber sido cometido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones (artículo 359 del Código Penal), en cuyo caso la acción penal no estaría prescrita, pues la sanción prevista oscilaría de dos a ocho años de prisión. No obstante lo anterior, en este caso no podría perderse de vista que, por tratarse de un asunto propio de la materia aduanal, existe una legislación especial que priva sobre las normas generales que incorpora el Código Penal, mismas que se han citado. En efecto, la acción material que ejecutó el agente, conforme a la cual se prevaleció de su condición de funcionario de la Aduana de (...) para tener acceso y control de la documentación relativa al trámite de desalmacenaje de nueve vehículos importados por Inversiones (...), gracias a lo cual estampó un sello con el cual falsamente se demostraba el pago de los tributos correspondientes, consiguiendo así el "tanto de puerta" requerido para el desalmacenaje de los mismos, encuadra en la figura penal de la Defraudación Fiscal Aduanera, en su modalidad agravada, prevista por los artículos 214, 215 y 216 de la Ley General de Aduanas N° 7557 del 20 de octubre de 1995, conforme a la redacción que existía antes de la reforma introducida por Ley N° 8373 del 18 de agosto de 2003, publicada en La Gaceta N° 171 del 05 de septiembre de 2003..."(Sala III, Res. 401-2005).

Lo anterior también aclara cuándo un sujeto puede ser juzgado por los delitos señalados en la Ley General de Aduanas en concurso con otros delitos tipificados ya sea en el Código Penal o en otras leyes especiales.

En conclusión la jurisprudencia señala que la defraudación fiscal aduanera y el contrabando, así como los demás delitos aduaneros, por ser normas especiales prevalecen o se superponen a leyes generales. Estos delitos se determinan por la materia que afectan (aduanera). También se puede determinar que la defraudación fiscal aduanera guarda gran similitud con la estafa, no obstante son diferentes por la especialidad de la primera y por el tipo de patrimonio que protegen ambas.

## **b) GENERALIDADES SOBRE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA**

[Wittmann]<sup>2</sup>

Tal y como se indicó en la introducción de esta unidad es de suma importancia la comprensión, por parte de los fiscales, de lo que es la obligación tributaria aduanera, cuándo surge y cómo se constituye el hecho generador; esto les va a permitir garantizarse que efectivamente están ante un posible delito aduanero por evasión fiscal y, además, tener claros algunos aspectos, entre ellos cuáles son los impuestos que componen la obligación tributaria para verificar si efectivamente se está incumpliendo o no la obligación tributaria.

### **1 LOS TRIBUTOS QUE SE COBRAN EN MATERIA ADUANERA**

En Costa Rica, en materia aduanera, se cobran los siguientes tributos:

- Derechos arancelarios a la importación (DAI)
- Impuesto selectivo de Consumo
- Impuesto general sobre las ventas
- Impuesto del uno por ciento sobre las mercancías importadas

La diferencia entre los derechos arancelarios a la importación y los tributos internos



no es estructural. Las discrepancias deben buscarse en los siguientes aspectos:

### **1.1. Finalidad**

Al contrario de los tributos, que obviamente tienen una finalidad dirigida a atraer recursos financieros para el Estado, los derechos arancelarios tienen, además de este objetivo, otros económicos, tales como:

Protección de la producción nacional. Otras finalidades macroeconómicas.

### **1.2. Utilización como instrumentos comerciales**

Los derechos arancelarios son el instrumento más transparente de negociación comercial internacional, mientras que los tributos internos, si bien son regulados en los instrumentos comerciales internacionales, se regulan en el sentido de que no sean utilizados como barreras arancelarias.

### **1.3. Discriminación**

Los derechos arancelarios son por esencia discriminatorios. Únicamente se aplican a la importación de mercancías, no así a la producción o ventas nacionales. Los tributos, por el contrario, son aplicados bajo los principios de generalidad y no discriminación, utilizando los demás principios tributarios constitucionales y legales que regulan el ordenamiento tributario nacional.

## **2 LA RELACIÓN JURÍDICO ADUANERA (artículo 52 de la Ley General de Aduanas)**

La relación jurídico aduanera está constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre el Estado, los particulares y otros entes públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero.

## **3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA (artículo 53 de la ley general de aduanas)**

La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley. La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías.

#### **4. LOS SUJETOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA (artículo 54 de la ley general de aduanas)**

a) Sujeto activo

Es el Estado, acreedor de todos los tributos cuya aplicación le corresponde a la aduana.

b) Sujeto pasivo

Es la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario, consignante de las mercancías o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley.

#### **5. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA (artículo 55 ley general de aduanas):**

"... es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. Ese hecho se constituye:

a) En los regímenes definitivos de importación y exportación, sus modalidades y en los regímenes temporales y de perfeccionamiento activo, al aceptar la declaración aduanera.

b) En los regímenes aduaneros o modalidades, cuya declaración sea verbal, al presentar las mercancías a despacho por parte del declarante.

c) **En los delitos y las infracciones tributarias aduaneras, se aplicará el régimen tributario vigente en la fecha de comisión del delito o la infracción, en la fecha del decomiso preventivo de las mercancías, cuando no pueda determinarse la fecha de comisión o en la que se descubra la infracción o el delito, cuando las mercancías no sean decomisadas preventivamente ni se pueda determinar la fecha de comisión.**

d) En la fecha de caída en abandono de las mercancías y en la de aceptación de su abandono voluntario.

e) En el cambio de régimen, al aceptar la declaración aduanera en el nuevo régimen.

f) En la destrucción o pérdida de mercancías en depósito, en la fecha en que se descubra esa circunstancia, según el artículo 64 de esta ley.

Quando las condiciones tributarias, arancelarias o derechos contra prácticas desleales de comercio internacional fueran objeto de modificaciones después de la fecha en que las mercancías hayan sido embarcadas en el país de procedencia, según lo certifique el representante legal del transportista en el puerto de embarque mediante instrumento otorgado ante un notario público del lugar debidamente legalizado por medio del procedimiento consular, el declarante podrá optar por el nuevo régimen tributario o por el anterior en el momento de declarar las mercancías a un régimen aduanero definitivo, siempre que se declaren antes del plazo de quince días hábiles desde el arribo de las mercancías a puerto aduanero. Esta disposición no es aplicable, si se trata de regulaciones no arancelarias o cambiarías. "(La letra en negrita no es del texto original)..."

Es fundamental aclarar que el cálculo de los impuestos se da con referencia al hecho generador de la obligación tributaria.

#### **6. LA CONSTITUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE (artículo 57 de la ley general de aduanas)**

La base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación está constituida por:

- a) El valor aduanero de las mercancías.
- b) En los demás tributos de importación o exportación, por lo que establezca su respectiva ley de creación.

## **7. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA**

Determinar la obligación tributaria aduanera, según el artículo 58 de la Ley General de Aduanas es:

*..”el acto por el cual la autoridad o el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación, fija la cuantía del adeudo tributario. Este adeudo deviene exigible al día siguiente de la fecha de notificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera.*

*Cuando no se encuentren las mercancías, se hubieran destruido, ocultado o imposibilitado su inspección, o no estén disponibles los elementos necesarios para determinar fehacientemente la obligación tributaria aduanera, la autoridad aduanera determinará, cumpliendo el debido procedimiento administrativo, el monto prudencial de los tributos sobre la base de la información disponible.”*

En el ejercicio de los controles inmediatos, a posteriori o permanentes, la autoridad aduanera puede revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos. La determinación puede ser modificada, en el plazo establecido en el artículo 62 de esta ley, que dispone cuatro años para que las autoridades aduaneras puedan exigir el pago de los tributos que hubieren dejado de percibir, así como sus intereses y recargos (ver artículo 63 de la Ley General de Aduanas que regula los casos en que se interrumpe la prescripción).

Por otro lado, cuando se hayan establecido en forma definitiva uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, como resultado final del procedimiento ordinario establecido en los artículos 192 y siguientes de la Ley General de Aduanas o por sentencia judicial en firme, estos elementos no se pueden modificar posteriormente, salvo que se haya cometido un delito que hubiera incidido en la determinación definitiva (artículo 59 de la Ley General de Aduanas).

## **8. LOS MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA**

Dispone el artículo 60 de la Ley General de Aduanas como medios de extinción de la obligación tributaria aduanera los siguientes:

- Pago, sin perjuicio de las disposiciones relativas a la modificación de la obligación tributaria aduanera.
- Prescripción.

- Compensación.
- Destrucción o pérdida de las mercancías, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, tributarias, administrativas o penales de terceros (Ver artículo 64 de la Ley General de Aduanas).
- Aceptación del abandono voluntario de las mercancías.
- Adjudicación de las mercancías consideradas legalmente como abandonadas.
- Confusión

## 9 LAS GARANTÍAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

El cumplimiento de la obligación tributaria aduanera puede ser garantizado por quien esté obligado a su pago. Las garantías pueden consistir en:

- Dinero en efectivo.
- Un cheque certificado.
- Una póliza o bonos con garantía bancaria o emitidos por el Instituto Nacional de Seguros.
- Valores de comercio, siempre que se demuestre mediante la constancia de un corredor de bolsa que la garantía cubre el monto garantizado.
- Otros medios que fije la normativa aduanera, siempre que se asegure el pago inmediato del monto garantizado (artículo 65 de la Ley General de Aduanas).

La garantía será exigible en las condiciones y los plazos que establece la Ley General de Aduanas y sus reglamentos. Cuando proceda la ejecución de las garantías otorgadas por los auxiliares de la función pública aduanera, se seguirá el procedimiento establecido en el artículo 196 de esta ley.

## 10. LOS PRIVILEGIOS FISCALES

Dispone el numeral 67 de la Ley General de Aduanas que el Estado tiene el derecho de prelación sobre cualquier otro acreedor para el cobro de la obligación tributaria aduanera, excepto los créditos derivados de derechos laborales y alimentarios.

Las mercancías que no hayan cumplido las formalidades legales de importación o internación ni los derechos transmitidos sobre ellas, quedarán afectadas al cumplimiento de la obligación tributaria aduanera y demás cargos, cualquiera que sea su poseedor, salvo que este resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o, en el caso de las mercancías no inscribibles, se justifique razonablemente su adquisición de buena fe y con justo título en establecimiento mercantil o industrial (artículo 68 de la Ley General de Aduanas).

## 11. EL EMBARGO JUDICIAL DE LAS MERCANCÍAS

De acuerdo con el artículo 69 de la Ley General de Aduanas:

*“...El Juez que conozca de las causas judiciales en las que se involucren mercancías sujetas a*

*regímenes aduaneros temporales, de perfeccionamiento, liberatorios o mercancías amparadas a franquicias o exenciones tributarias, deberá, con la expedición de cualquier orden de embargo que vaya a recaer sobre estas, solicitar certificación a la Dirección General de Aduanas respecto de los posibles tributos que graven esas mercancías. En ningún caso procederá el embargo sobre mercancías caídas en abandono."*

## **12. EL TÍTULO EJECUTIVO DE CERTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EXPEDIDA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS (artículo 70 de la Ley General de Aduanas)**

"..La certificación que expida la Dirección General de Aduanas por la parte insoluta de una obligación tributaria aduanera, sus intereses, multas, y otros recargos, tiene carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el cobro judicial.

El Director o Subdirector General de Aduanas podrán ejercer directamente la acción de cobro y decretar las medidas cautelares. Podrán, asimismo,... decretar y practicar embargo administrativo sobre toda clase de bienes y mercancías del sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, según los términos y procedimientos fijados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para la Oficina de Cobros Judiciales."

## **13. LA PRENDA ADUANERA**

De conformidad con el artículo 71 de la Ley General de Aduanas, con las mercancías se responderá directa y preferentemente al Fisco por los tributos, las multas y los demás cargos que causen y que no hayan sido cubiertos total o parcialmente por el sujeto pasivo como resultado de su actuación dolosa, culposa o de mala fe.

## **14. LA SUBASTA PÚBLICA**

Las mercancías abandonadas, las consideradas legalmente en abandono y las sometidas a comiso dictado por la autoridad competente, serán vendidas en subasta pública, conforme a los procedimientos aduaneros establecidos, con excepción de las carentes de valor comercial o que no puedan ser consumidas por razones de seguridad de la salud -humana, animal o vegetal- la moral, la protección del medio ambiente, el interés público o sean de importación prohibida (Ver artículo 73 de la Ley General de Aduanas).

El precio base de la subasta está constituido por la obligación tributaria aduanera y los recargos de cualquier naturaleza exigibles a la fecha del abandono (artículo 74 de la Ley General de Aduanas).

## **15. LA VENTA DIRECTA DE LAS MERCANCÍAS DECOMISADAS**

Según el artículo 76 de la Ley General de Aduanas, la autoridad aduanera puede ordenar la venta directa al público, sin necesidad de postura previa, de las mercancías que se fijen por vía reglamentaria. Estas mercancías se adjudicarán por el precio base a la primera persona que lo ofrezca.

Previa autorización judicial, las mercancías perecederas decomisadas podrán ser subastadas o adjudicadas en venta directa. Se fijará el precio de conformidad con lo dispuesto por el artículo 74 de esta ley, más su valor aduanero. En este caso el producto de la venta se pondría a disposición del Juez correspondiente hasta que recaiga sentencia firme sobre el asunto, a fin de que disponga su destino.

## **16. EL DESTINO DE LAS MERCANCÍAS PROVENIENTES DE NAUFRAGIO, ZOZOBRA, OTROS ACCIDENTES O ENCONTRADAS SIN TITULAR CONOCIDO**

El artículo 78 de la Ley General de Aduanas dispone que:

".. las mercancías provenientes de naufragio, zozobra, o accidentes similares o las que sean encontradas sin titular conocido y respecto de las cuales se presume que no se han cancelado los tributos de importación, deberán ser puestas inmediatamente bajo control aduanero.

La autoridad aduanera publicará en el diario oficial un aviso sobre las anteriores circunstancias, incluyendo un detalle de las mercancías, para que las personas que se acrediten derecho a ellas se apersonen a hacerlo valer. Transcurrido un mes a partir de la publicación sin que conste apersonamiento alguno, las mercancías se considerarán en abandono y se venderán en subasta pública de conformidad con los procedimientos de esta sección, excepto los productos perecederos que serán subastados o destruidos inmediatamente."

### **c) CONTRABANDO COMÚN**

[Tosi]<sup>3</sup>

Lo denominamos de esta forma porque tiene la pena común, en cuanto a pena de prisión, diferenciándose solamente en esto del contrabando calificado o agravado. El resto de las penas, que oportunamente se estudiarán, son similares para los tres casos (artículo 876).

La Exposición de Motivos que acompañó al Proyecto de Código, en su elevación al Congreso de la Nación para que fuera convertido en ley, manifiesta que para el caso del artículo 864 en estudio "el Código estructura el delito de contrabando distinguiendo entre el caso contemplado en el artículo 863, en el que se mantiene la exigencia de que medie ardid o engaño, y los regulados por el artículo 864, para los que sólo se requiere la existencia de mera intención, como conductas punibles distintas y no ya supuestos especiales de una figura básica de contrabando. Se elimina también la expresión 'a sabiendas', que contiene la norma antecedente, pues si bien todas las hipótesis que reprime el artículo 864 requieren dolo, tal expresión podría suscitar dudas sobre si se



exige algún tipo especial de dolo".

Considera este autor que las dudas que plantea la Exposición son irrelevantes, desde que el artículo 863 califica el contrabando en general, haciendo una definición del mismo. En tanto que los artículos 864, 865, 866 y 867 disponen sobre los casos específicos de contrabando, ya sea simple, calificado o agravado.

Entendemos, en conclusión, que si bien genéricamente el artículo 863 tipifica la acción de contrabando a través del ardid o engaño, los artículos siguientes tipifican las acciones que se calificarían de contrabando, siendo irrelevante que exista o no el ardid o engaño.

Esta es, en definitiva, la metodología de la legislación penal, que evita de cualquier manera definir los hechos punibles y así definitivamente dispone la pena que corresponderá al que comete tal hecho típico.

Ya hemos afirmado con anterioridad que el Código en estudio, siguiendo una mala práctica legislativa, emite definiciones, hecho éste que se puede compurgar, teniendo en cuenta que se trata de un Código que contiene normas administrativas, civiles, comerciales, penales y procesales.

### **1. Sustracción al control**

El objetivo de esta figura penal es sustraer al control aduanero la mercadería que se importa o exporta.

Los métodos utilizados para la comisión serán los siguientes:

a) Horas no habilitadas. El contrabando podrá efectuarse en horas no habilitadas. Si bien cada una de las aduanas existentes en el país dispone un horario administrativo de atención al público, pueden variar los horarios de los distintos resguardos o zonas primarias que dependen de cada una de ellas. Así, en las Aduanas del Norte sus resguardos se encuentran habilitados, en general, las veinticuatro horas del día con motivo de que cuentan con puente internacional (Clorinda, Paso de los Libres, Posadas, etc.). En cambio, los resguardos de la Cordillera de los Andes (Mendoza, Bariloche, etc.) cumplen sólo un horario restringido, generalmente de las 8 hasta las 20 horas. Ello es en virtud del problema del cruce de esa Cordillera, que permanece nevada la mayor parte del año, y las distancias que separan la Aduana Argentina de las de los países limítrofes.

Además, debemos tener en cuenta que existe un horario hábil y otro habilitado para el traslado de mercadería. El primero se cumple en el horario normal de atención al público; y el otro deberá habilitar por expreso pedido del usuario, para cumplir la operación solicitada, a través de la documentación correspondiente.

b) Lugares no habilitados. Se entiende por lugares no habilitados aquellos donde no haya resguardo aduanero. En todo el país existen diversas aduanas, de las que dependen resguardos cuya ubicación puede variar en el tiempo, según la legislación que se dicte a este respecto. Únicamente por estos resguardos se puede trasladar mercadería.

Es interesante tener en cuenta que para el ingreso comercial de mercadería se debe presentar la documentación a la aduana jurisdiccional, de la que dependen los resguardos por los que se va a

realizar la operación. Y al presentar esa documentación comienza la operación, ya sea de importación o de exportación.

Unicamente en los lugares indicados, determinados por reglamentación, se puede efectivizar la operación.

Una vez iniciada la operación por la aduana jurisdiccional, indicándose por cuál resguardo se efectuará el ingreso o egreso, no puede realizarse por otro que no sea el indicado. En caso de imposibilidad de efectuarse por el resguardo autorizado, por causas climáticas (nieve en la cordillera, inundación o desbordes de ríos) o físicas externas al interesado (caída de puentes, corte de caminos), a pedido del interesado, se deberá autorizar su operación por resguardos alternativos, ya sea de la misma aduana jurisdiccional o de otras.

c) Desvío de rutas señaladas. Desviar de las rutas señaladas ocurre en el caso de los medios de transporte terrestres, en los que al existir tránsito de una aduana a otra, ya sea de ingreso o egreso de mercadería, se determinará por escrito la ruta a recorrer y ciudades por donde pasará, hasta llegar a la aduana de destino.

En el caso de transporte aéreo o marítimo se determina la ruta directa hacia la aduana de destino, mas al tratarse de ser aduanas mediterráneas que no se encuentran en frontera, los medios de transporte deberán solicitar la autorización de la autoridad correspondiente, marítima o aérea, para su circulación por el mar y ríos territoriales o espacio aéreo nacional.

d) Sustracción al control. Sustraer de cualquier modo al control del servicio aduanero que lo debe ejercer sobre tales actos, comprendiendo la misma una expresión dubitativa, si se trata de la exportación o importación, o del ingreso o egreso por lugares y horas inhábiles, o rutas habilitadas. Este autor entiende que se trata del control de ingreso o egreso, surgiendo la conclusión de la misma redacción del artículo, indicando que se sustrae al control aduanero, que se debe ejercer sobre tales actos, es decir, el ingreso o egreso.

Fundamenta esta figura el principio dispuesto por el artículo 116 del Código: "La entrada y salida de personas del territorio aduanero, así como la importación o exportación de mercadería, deben efectuarse en las horas por las rutas y por los lugares que se habilitaren al efecto, previa autorización del servicio aduanero". Y ello deriva de que "el servicio aduanero ejercerá el control sobre las personas y la mercadería, incluida la que constituyere medio de transporte, en cuanto tuviere relación con el tráfico internacional de mercadería" (artículo 112). Nuevamente se aclara que ese control sobre las personas se refiere únicamente en cuanto tiene relación con la importación o exportación de mercadería, pues el control de traslado de personas es resorte exclusivo de la Dirección de Migraciones, dependiente del Ministerio del Interior.

Va de suyo que los lugares habilitados para el traslado de mercadería se deberán disponer por convenios internacionales. Y así lo indica la Convención sobre Reglamentación del Tráfico Automotor Interamericano, del 15 de diciembre de 1948, que se pone en vigencia en nuestro país a través de la ley 13.206.

Analizaremos un caso ocurrido en la frontera con Chile, en época en que no era admitido por el régimen de equipaje la importación de artículos electrónicos.

En esa oportunidad ingresaba un ómnibus con estudiantes en viaje de egresados, a altas horas de la noche y en pleno invierno. A pesar de ello, los agentes aduaneros, una vez cumplimentados los

trámites migratorios, hicieron bajar todo el equipaje, y se procedió a su revisión, no encontrándose mercadería no admitida en las valijas y bolsos de los viajeros.

Existe en el medio aduanero la idea de cumplir la operación a altas horas de la noche, cuando se sospecha más de la intención de los viajeros, por eso se acrecientan las medidas de vigilancia. Se supone que es posible aprovecharse del cansancio del servicio, la falta de luz natural y otras circunstancias, para el ingreso ilegal de mercadería.

Debido a lo citado, se ingresa al automotor y, en presencia del chofer y acompañante, se efectúa la revisión. En un primer momento, ésta dio resultado negativo, pero al ingresar al baño del vehículo, en el papelerero se encontró un pequeño walkman, por lo que ingresa el resto de los agentes que se encontraban prestando servicio, y los agentes de seguridad de Gendarmería Nacional, y se comienza un operativo profundo de búsqueda de mercadería.

A continuación se observa a través del enrejado de los cajones del aire acondicionado, que no portaban dichos artefactos, pequeños paquetes, por lo que se ordena al chofer destornillarlos, encontrándose más aparatos electrónicos. Se continúa la búsqueda tras los paneles metálicos del techo y sus ángulos, en los cuales se descubren nuevos aparatos del mismo tipo.

Toda la mercadería es bajada del ómnibus, y se comienza a identificar a sus propietarios, circunstancia en la cual cada comprador se hace cargo de su mercadería.

Inmediatamente, y tratándose de un supuesto contrabando, por el ocultamiento descubierto, se toma declaración espontánea a cada uno de los propietarios, indicándosele que tenía facultad de declarar o no, de designar abogado defensor, y que su silencio no iba a tomarse en su contra.

Cada uno de los supuestos infractores o contrabandistas declaró que había adquirido la mercadería en el país limítrofe, y ante la advertencia del ayudante de chofer de que no era mercadería permitida, y que iba a ser secuestrada por el servicio aduanero, se le ofreció ocultarla en el automotor por una suma de dinero y se procedió de tal forma.

A posteriori, se le tomó declaración al ayudante citado, con la misma advertencia, y confesó que verídicamente había hecho las indicaciones a los pasajeros, procediendo a ocultar la mercadería en horas de la noche, sin conocimiento del chofer.

Tomada declaración a este último, aseveró las circunstancias indicadas, reafirmando su no participación en los hechos relatados. A cada uno de los declarantes se le hizo saber que quedaba detenido incomunicado, a disposición del juez federal jurisdiccional, en redacción escrita y notificándose personalmente, firmando acta de conocimiento y bajo custodia de personal de Gendarmería Nacional. Se procede a continuación al secuestro de toda la mercadería en infracción y del automotor, como medio transportador, utilizado para la comisión del ilícito, al que podría corresponder comiso, según veremos al estudiar las penas del contrabando.

A la mañana siguiente se pone en conocimiento del juez jurisdiccional, transportándose de inmediato el vehículo y los detenidos hacia la sede del juzgado, que queda a varias horas de viaje del lugar del hecho, después de dejar a las personas no involucradas en la primera ciudad cercana.

Previo a ello, se efectuó la verificación y aforo de la mercadería. Y aquí nos encontramos con el segundo hecho importante de todo procedimiento aduanero. Ello ocurre cuando se verifica, o sea, se toma conocimiento de la mercadería, viéndola (de allí el término: verificar) y se la afora, es decir,



se da la posición arancelaria y con ello su valor universal.

El objeto de esta verificación y aforo es para poder tomar conocimiento si se trata de delito de contrabando mayor o infracción de contrabando menor, tema éste que se estudiará posteriormente.

Dicha verificación y aforo debe realizarse obligatoriamente en presencia del propietario. Pierde valor, y puede ser nula, la verificación y aforo efectuados sin la presencia de aquél.

En los casos que no se encontrare presente, se le deberá intimar a concurrir en día y hora determinada para realizar el acto, dejando constancia expresa de que igualmente se efectuará sin su presencia, dándole plena validez al mismo.

Retornando al relato del procedimiento efectuado, se continuó con el expediente judicial, sobreseyendo oportunamente a aquellos propietarios cuya mercadería no pasara el monto considerado como de delito de contrabando mayor y, declarándose el juez incompetente, se los encausó en la Aduana jurisdiccional, por infracción de contrabando menor. En el Juzgado se condenó por contrabando mayor a los que superaban el monto. De igual forma, se condenó como cómplice en primer grado, con pena similar, al auxiliar de a bordo que había ocultado la mercadería en el ómnibus. Este último tema lo trataremos oportunamente.

## **2. Tratamiento aduanero o fiscal distinto**

Este tratamiento a la mercadería que se importa o exporta se transforma en contrabando mediante ardid o engaño en cuanto le da a la misma una posición arancelaria diversa a la real. Así es que en estos casos el objetivo va a ser darle esa diversa posición para lograr el beneficio de un pago de tributos distinto, o bien que no sea gravado por ninguno.

Obviamente, este beneficio puede ser aduanero, es decir, ingresar una mercadería prohibida o no permitida, o que no lo fuera por la vía optada. Y puede ser también fiscal, con lo que se lograría abonar menos derechos fiscales, o recibir un mayor beneficio por reintegros u otros diversos a los que realmente corresponden.

Estos dos tipos de beneficios se engloban en el presente inciso, y en su tipificación se resguardan las dos funciones aduaneras, que son el control de la mercadería que se importe o exporte y el incremento de la renta pública.

Debemos tener en cuenta, eso sí, que la acción tenga la suficiente capacidad o idoneidad operativa para impedir o dificultar el control aduanero.

En cualquier tipo de delito, el cual se trata de una acción unívoca y completa, es necesario correlacionar el tipo penal con la toma de decisión del actor, su acción y su resultado, puesto que, insistimos, es un solo accionar que, reflejando la decisión del actor, lleva al resultado previsto. Esto implica, en el delito en estudio, que cabrá la decisión de cometer esta figura, cometer los medios necesarios para su acción y lograr impedir o dificultar el control aduanero.

Por otra parte, no debemos confundir este delito con la simple infracción de falsa manifestación, que oportunamente estudiaremos, la cual se tipifica con la acción de efectuar ante el servicio

aduanero una manifestación que difiere de la realidad en cuanto a calidad, cantidad, tipificación y otras características de la mercadería, que pudieran producir un perjuicio al Fisco. Esta es, como se señaló, una infracción, y no un delito, que es lo que estamos estudiando.

### **3. Autorización especial, licencia arancelaria o certificación aduanera**

Se trata en sí de un régimen extraordinario de ingreso o egreso de mercadería y de la presentación contra lege de la misma, difiriendo el objeto de su otorgamiento.

En consecuencia, la presente figura se basa en la presentación necesaria para obtener los beneficios. Pero es esencial tener presente que no se trata de falsa documentación, sino que la misma es verídica. Únicamente se falsea el objetivo para el que fue otorgado el beneficio.

El segundo elemento es que se dispone que el objetivo es el de obtener un tratamiento fiscal o aduanero más favorable. Y remarcamos estos términos, porque en otros incisos se habla de obtener un tratamiento distinto, no imprescindiblemente más favorable.

Es de importancia fundamental el dolo del autor, pues si bien la documentación es verídica, configura el delito la intención de aquél de derivar el objeto para el que se traslada la mercadería, a sabiendas de que es diverso del fin para el que se lo hizo; y siempre para obtener un tratamiento más favorable, ya sea fiscal, abonando menos tributos, o aduanero, con mercadería prohibida o no permitida.

Esta acción conlleva el conocimiento que debe tener el autor acerca de la documentación que presenta. De esa manera, se tipifica el delito: con el dolo directo en el presentante, que conoce dicha documentación, el objeto real para la que fue otorgada, y el fin diverso para el que se traslada la mercadería.

Dicho otorgamiento se efectúa como un beneficio hacia determinada mercadería o actores. Así puede ocurrir, en el primer caso, porque se trate de imponer esa mercadería en el mercado, ya interno o externo. Por otro lado, se otorga como beneficio a determinadas personas, por ejemplo, a discapacitados, o a instituciones religiosas o asociaciones civiles de bien público.

En estos casos, como el de los discapacitados, ha ocurrido en nuestro país que se importaban automotores bajo ese régimen, eximiéndose del pago de impuestos, pero de las investigaciones efectuadas se descubre que dichos automotores eran propiedad real de personas distintas. Toda la documentación se efectuaba determinando a su titular como persona discapacitada, y de ahí que se otorgaba una licencia arancelaria, por lo que no se falseaba la documentación; esto se trata en el artículo 865.

En los casos de instituciones o asociaciones religiosas o asociaciones civiles sin fines de lucro, cabe indicar que se otorgan autorizaciones o licencias, por tratarse de las mismas, pero al falsearse el objetivo de ese ingreso o egreso se cometerá el contrabando.

Por consiguiente, ocurre el delito cuando se utiliza esa autorización, licencia o certificación, en forma distinta del objetivo para el que se otorgó; tal el caso de un automotor para discapacitado, ingresado con su documentación, siendo el propietario real una persona distinta.



Está claro el objetivo cuando se tipifica el tratamiento aduanero o fiscal más favorable, ya sea por tratarse de mercadería no permitida o prohibida, o por tratarse de reducción de pago de derechos o aranceles.

En el caso de los últimos incisos tratados b y c, y en el e, se menciona expresamente el beneficio aduanero o fiscal. Es de entender que, aunque no se menciona en los otros incisos, ese es el objetivo de la comisión del delito. Y es opinión de este autor que para una figura penal no es técnicamente legislativo definir el objetivo de la comisión del hecho. Solamente es imprescindible describir la acción y la pena prescriptiva para la misma.

#### **4. Ocultar, disimular, sustituir o desviar total o parcialmente**

Cabe aclarar que la acción cometida por el interesado debe tener la entidad suficiente e inequívoca para obtener el resultado esperado. La simple no declaración de la mercadería que se ingresa transforma el hecho en una falta de manifestación, y por tanto, en infracción.

Ocultar es portar mercadería en lugares diversos o no habituales. Así, bajo el tapizado de los asientos de un automotor, en el espacio de la rueda de auxilio, tapado con la misma, tras el tapizado de las puertas o en otros lugares, como el trasfondo de una valija.

Debe quedar bien claro que ocultar no significa el mero hecho de no mencionar su portación, ante el servicio aduanero, siempre que la mercadería sea llevada o portada en los lugares comunes. Pues en estos casos, como ya indicamos, se trataría de una infracción de no presentación espontánea, reglada en el artículo 978. En consecuencia, el ocultamiento debe conllevar la entidad suficiente para impedir o dificultar el cumplimiento de las funciones que la ley acuerda y obliga al servicio aduanero.

Disimular puede darse al portar determinada mercadería en envase de otra similar o no, presuponiendo la diferencia del valor de las mismas, o el tipo de mercadería, para obtener el beneficio tipificado.

Sustituir la mercadería ocurre al declarar en el despacho una posición arancelaria y ser reemplazada la mercadería una vez efectuado el control aduanero de entrada o de salida.

Es así cuando se dispone la utilización de diversos canales de control, y siendo que en canal verde se excluye la verificación aduanera por la declaración del interesado, esa mercadería, una vez sorteado el control de origen, en el caso de las importaciones, puede ser sustituida en el medio transportador, o antes de ser embarcada.

Desviar la mercadería no significa la específica desviación de ruta señalada, que contiene el inciso a, sino cuando por ejemplo en zona primaria aduanera, al desembarcarse la mercadería, se debe portar hasta un depósito fiscal, aun dentro mismo de esa zona primaria. En los mismos términos, cuando se estiba la mercadería en esa zona, o se transborda de un buque a otro.

Menciona el inciso que las acciones descriptas pueden ser efectuadas total o parcialmente, y es de entender que se refiere a la mercadería que estuviere en parte o totalmente oculta, disimulada, etc.



Completa la tipificación el que la mercadería estuviese sometida a control aduanero, excluyendo, por cierto, todo otro tipo de mercadería.

Mencionaremos, en este aspecto, el caso de turistas que ingresen o egresen del país. En estos casos es imprescindible el control del automotor; en caso que se exporte, al completar la documentación, el guarda de salida tendrá en cuenta el propio vehículo, controlando la patente, números de motor y chasis. Con procedimientos como éstos, se han descubierto automotores robados, o con falsa documentación, ya fueran del vehículo como del poseedor.

Al reingresar del exterior es necesario revisar la mercadería nueva que pudiera portar el automotor, como cubiertas, partes del motor, del chasis, u otras.

### **5. Simular operación de destinación**

El que simula, crea o aparenta algo inexistente. Y en este caso de contrabando, se presenta una operación que no se realiza.

El objetivo de esta acción es obtener un beneficio económico, como expresamente lo dispone el tipo penal. Y la operación u operaciones deben ser obviamente de importación o exportación.

Es el caso de los reintegros, o drawbacks, o cualquier otro tipo de beneficio que se obtenga, otorgado por la Aduana para determinados casos, en general de exportación. Tienen por objetivo estos beneficios tratar, por ejemplo, de imponer una mercadería en el comercio internacional, ya sea por ser nueva, o extraña, o por tener cierto tipo de insumos cuyo movimiento internacional beneficia al Fisco.

Es importante tener en cuenta que el tipo tiene por finalidad obtener un beneficio económico y, en consecuencia, no es necesario que efectivamente lo logre. Se está penando la intención y acción del actor, pero no se descarta ni destipifica el caso en que se haya obtenido un beneficio.

Resta en este punto, porque así lo tipifica el inciso, que la acción sea efectuada ante el servicio aduanero. Este ente ya ha sido definido con anterioridad, a lo que nos remitimos. Pero cabe aclarar, en opinión de este autor, que se trata de la Dirección General de Aduanas y de las otras entidades, como la Prefectura Naval o Gendarmería Nacional, a quienes se les delega las funciones, y que por ley de creación son auxiliares de aquélla.

No cabría esta imputación cuando esta operación se efectúa ante otros entes públicos, como por ejemplo, simular una exportación ante el Banco Central con el objetivo de cobrar reintegros, figura ésta típica de estafa.

Y cabe la primera aclaración de la intervención de Prefectura Naval o Gendarmería, por la cantidad y variedad de espacios geográficos en que se cumplen las funciones de Aduana, debido a la extensión de las fronteras territoriales de nuestro país, ya sean terrestres o marítimas.

#### **d) LAS INFRACCIONES DE CONTRABANDO**

[Muñoz]<sup>4</sup>

En el artículo 77.2 de la L.G.T. se dispone que las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su legislación específica. Sin embargo, esta redacción, que aparece por primera vez en la Ley 10/1985 y que mantiene la Ley 25/1995, no aparecía en la redacción originaria del precepto de 28 de diciembre de 1963.

En efecto, el artículo 77.3 de la Ley General Tributaria de 1963 clasificaba las infracciones en simples, de omisión y de defraudación, pero silenciaba las de contrabando aunque en el artículo 82 las enumeraba diciendo que eran tales:

- a) La importación o exportación de mercancías sin presentarlas para su despacho en las oficinas de Aduanas.
- b) La tenencia o circulación de mercancías en el interior del territorio nacional vulnerando los requisitos legales o reglamentarios especialmente establecidos para acreditar su lícita importación.
- c) Las operaciones realizadas con artículos estancados o prohibidos, incumpliendo las disposiciones legales o reglamentarias que las regulan.

Al mismo tiempo, el artículo 83.d) señalaba que tales infracciones se sancionarían conforme a lo dispuesto en las leyes propias de la materia, que en aquel entonces era la Ley de 11 de septiembre de 1953.

En realidad la omisión de estas infracciones en la enumeración del artículo 77.3 original puede deberse a un descuido involuntario, porque en el Proyecto de Ley enviado a las Cortes figuraban como un cuarto supuesto de infracciones tributarias junto a las simples, de omisión y de defraudación pero sin que tal descuido plantease ningún problema de índole práctica porque tales infracciones se tipificaban en el artículo 82 y se sancionaban en el artículo 83.d), aunque este último sea una norma de remisión a la legislación específica de la materia.

Las infracciones de contrabando son, en cualquier caso, infracciones tributarias ya que tienen la misma naturaleza que las demás infracciones de este tipo y ello no sólo por lo expuesto en el párrafo anterior (olvido incluido), sino también porque el preámbulo de la Ley de Contrabando de 16 de julio de 1964 dice textualmente que las infracciones de contrabando son consideradas por la Ley General Tributaria como infracciones tributarias, «si bien su especialidad ha exigido del legislador la remisión, a efectos sancionadores, a la Ley propia de esta materia».

Todo este panorama se modifica con la aparición de la Ley 10/1985 que cuando da nueva redacción al artículo 77 de la Ley General Tributaria dice, en su número 2, que las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su legislación específica, proceder éste que es íntegramente respetado por la Ley 25/1995. Ello significa que a partir de 1985 la Ley General Tributaria no sólo remite a la normativa específica de la materia el régimen sancionador aplicable, tal y como se hacía en la redacción original, sino que también remite a esta normativa la tipificación de las infracciones abandonando el criterio anterior de tipificarlas ella misma.

En definitiva, la remisión a la normativa propia es total porque se hace tanto para tipificar infracciones como para regular las sanciones aplicables.



Este proceder que se inicia con la Ley 10/1985 responde a un planteamiento muy sencillo y coherente que merece ser alabado. En materia de contrabando se producen una serie de conductas sancionables que pueden lesionar los intereses nacionales y todo ello supone una problemática muy concreta y, desde luego, distinta de la que es propia de las demás infracciones tributarias. Incluso a veces una determinada conducta puede ser infracción o delito de contrabando simplemente por razón de la cuantía, ya que el contrabando tiene una reprobación social y atenta contra un tipo de intereses que obligan a que la represión de aquél se haga con una técnica mas próxima al mundo de los delitos que al de las sanciones administrativas.

Por todo ello, la Ley General Tributaria se limita a remitirse a las normas propias de la materia de contrabando, que son la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, reguladora de los delitos e infracciones administrativas en materia de contrabando, desarrollada por el Real Decreto 971/1983, de 16 de febrero, modificado parcialmente por el Real Decreto 1375/1989, de 10 de noviembre, y la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, actualmente vigente, que deroga la Ley Orgánica 7/1982 pero mantiene la vigencia del Real Decreto 971/1983 en tanto en cuanto no se oponga a la misma y en ausencia del correspondiente desarrollo reglamentario.

Como la Ley 12/1995 distingue entre infracciones y delitos en materia de contrabando vamos a separar ambos supuestos, de manera que ahora nos ocupamos de las infracciones y dejamos para más adelante el análisis del delito de contrabando.

El artículo 11 de la citada Ley tipifica las infracciones administrativas en materia de contrabando señalando que son tales las que a continuación se detallan, pero siempre que el valor de los géneros o efectos del contrabando sea inferior a 3.000.000 de pesetas (o a 1.000.000 de pesetas si se trata de labores del tabaco) y no consistan, cualquiera que sea su valor, en drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, sustancias catalogadas como precursores, armas, explosivos o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito o se trate de labores del tabaco con valor igual o superior a 1.000.000 de pesetas y cuando el contrabando se realice a través de una organización, porque en estos supuestos estaríamos en presencia de un delito de contrabando en lugar de una infracción de este tipo:

- a) Importar o exportar mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de Aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera. Se entiende como no presentación para su despacho la ocultación o sustracción dolosa de cualquier clase de géneros, sean estancados, prohibidos o de lícito comercio dentro del recinto aduanero o lugares habilitados a la acción de la Administración de Aduanas, presumiéndose que existe intención dolosa si las mercancías se encuentran contenidas en dobles fondos, espacios disimulados o en circunstancias que racionalmente supongan ese ánimo doloso.
- b) Realizar operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio sin cumplir los requisitos establecidos para acreditar su lícita importación.
- c) Importar, exportar, producir, tener, comerciar, hacer circular o rehabilitar géneros estancados sin autorización, considerándose tales todos aquéllos a los que por ley se entregue dicha condición, como es el caso de los artículos, productos o sustancias cuya producción, adquisición, distribución o cualquier otra actividad concerniente a los mismos sea atribuida al Estado con carácter de monopolio cualquiera que sea el modo de gestión de éste.
- d) Importar, exportar, producir, tener, comerciar, hacer circular o rehabilitar géneros prohibidos sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes, considerándose géneros prohibidos todos los

que hayan sido comprendidos expresamente por Ley o por Reglamento de la Unión Aduanera en prohibiciones de exportación, importación, circulación, comercio, tenencia o producción.

e) Sacar del territorio español bienes que integren el Patrimonio Histórico Español sin autorización de la Administración del Estado cuando ésta sea necesaria.

f) Obtener, mediante alegación de una causa falsa o de cualquier otro medio ilícito, el despacho aduanero de géneros estancados o prohibidos, de mercancías de lícito comercio o las autorizaciones correspondientes para operar con ellos.

g) Conducir en un buque de porte menor que el permitido reglamentariamente, salvo autorización para ello, géneros estancados o prohibidos o mercancías no comunitarias, en cualquier puerto o lugar de las costas no habilitado a efectos aduaneros o en cualquier punto de las aguas jurisdiccionales españolas.

h) Alijar o transbordar en un buque de forma clandestina cualquier clase de géneros, mercancías o efectos dentro de las aguas interiores o del mar territorial español o en las circunstancias que prevé el artículo 23 de la Convención de Ginebra sobre Alta Mar, de 29 de abril de 1958.

i) Exportar material de defensa o material de doble uso sin autorización o habiéndola obtenido mediante declaración falsa o incompleta en relación con la naturaleza o el destino último de los mismos o de cualquier otro modo ilícito.

Por material de defensa se entiende el armamento y todos los productos y tecnologías concebidos específicamente o modificados para uso militar como instrumento de fuerza, información o protección en conflictos armados, así como los destinados a la producción, ensayo o utilización de aquéllos y que se encuentren incluidos en el Real Decreto 824/1993, de 28 de mayo, o disposiciones que lo sustituyan, mientras que por material de doble uso se entienden los productos y tecnologías de habitual utilización civil que puedan ser aplicados a alguno de los usos como material de defensa pero siempre que también se encuentren incluidos en el Real Decreto 824/1993, de 28 de mayo, o disposiciones que lo sustituyan.

j) Destinar al consumo las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero.

k) Realizar, sin cumplir con los requisitos legalmente establecidos, operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia o circulación de especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos, así como de especies recogidas en el Convenio de Washington de 3 de marzo de 1973.

A excepción de los apartados j) y k) anteriores, que son introducidos por la Ley Orgánica 12/1995, todos los demás ya venían establecidos en la Ley Orgánica 7/1982.

En cuanto a la clasificación de las infracciones de contrabando puede hacerse en dos grandes grupos:

- Las infracciones de aprehensión, que son aquéllas en que se produce la aprehensión de los géneros o efectos cuando se descubre la infracción, o bien antes o después de dicho descubrimiento.
- Las infracciones de descubrimiento, que son aquéllas en que no se produce la aprehensión



de los géneros al descubrirse la infracción.

En resumen, que existe infracción de contrabando cuando se realiza alguna de las operaciones descritas siempre que el valor de los géneros o efectos no supere 3.000.000 de pesetas. Por el contrario, cuando tales operaciones superan ese valor estamos en presencia de un delito. Del mismo modo, cuando se trata de drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, sustancias catalogadas como precursores, armas, explosivos u otros géneros cuya tenencia constituya delito estamos también en presencia de un delito de contrabando y no de una infracción de este tipo, cualquiera que sea la cuantía de los géneros o efectos, y también hay delito cuando el contrabando recaiga sobre labores del tabaco con un valor igual o superior a 1.000.00 de pesetas o cuando se realiza a través de una organización, sea cual sea el género con el que se opera.

Como puede observarse, la diferencia entre una infracción administrativa de contrabando y un delito de contrabando es meramente cuantitativa dependiendo una u otra calificación de que se supere, o no, esa cifra de 3.000.000 o 1.000.000 de pesetas, excepto en aquellos casos en que por el tipo de producto con los que se opera y por la forma de hacerlo siempre existe delito y no infracción de contrabando.

Puesto que la diferencia entre ambas figuras, infracción y delito, gira en torno a una cifra en concreto, 3.000.000 o 1.000.000 de pesetas, adquiere una enorme transcendencia el analizar como se lleva a cabo el cálculo de la misma, sobre todo si tenemos en cuenta que para evitar que se apliquen los preceptos penales se puede intentar por parte del presunto infractor dividir el contrabando en diversas acciones separadas que no alcancen, aisladamente consideradas, esas cantidades.

En esta línea de pensamiento el artículo 1.2 de la Ley Orgánica 7/1982 disponía que cuando el contrabando se realizase fraccionadamente en distintos actos de importe inferior cada uno a la cifra vigente entonces, que era de 1.000.000 de pesetas, se entendería que hay delito continuado si existe unidad de propósito y así se infiere de la identidad de su autor y de los medios utilizados en su comisión. El artículo 2.2 de la Ley 12/1995 también abunda prácticamente en la misma línea, como veremos al hablar del delito de contrabando, con lo cual podemos decir que de esta manera queda resuelto el problema del cómputo de las cantidades para delimitar delito de infracción.

En segundo lugar, debe determinarse la forma en que se fija ese valor de tanta transcendencia y de ello se encarga el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995 con arreglo a los siguientes criterios:

- a) En el caso de géneros estancados el valor se determinará por el precio máximo de venta al público. En caso de no estar establecido éste se tomará la valoración establecida para la clase más similar y si no fuese posible hacer tal asimilación será el Juez quien fije la valoración previa tasación pericial.
- b) En el caso de mercancías no comunitarias se aplican las normas que regulan la valoración en Aduanas, incrementándose el valor que resulte con el importe de los tributos exigibles a la importación.
- c) En mercancías comunitarias el valor se fijará atendiendo a los precios oficiales y, si no los hubiere, o en su defecto, a los precios medios de mercado aplicados para mayoristas, tanto en un caso como en otro.
- d) En cuanto a los géneros y efectos de ilícito comercio, bienes que integren el Patrimonio

Histórico Español y especímenes de fauna y flora silvestres, la valoración la hace el Juez recabando los asesoramientos e informes de los servicios competentes que estime oportunos.

El Real Decreto 971/1983, de 16 de febrero, dispone que, salvo cuando la valoración corresponda al Juez, serán competentes para realizar la misma los servicios de valoración de la Inspección-Administración de Aduanas, Administración Principal de Puerto Franco o Intervención de Territorio Franco al que corresponda resolver el expediente, quienes deberán extender una diligencia de la valoración de los géneros que realicen que quedará unida al expediente.

Las infracciones se entienden cometidas en la fecha en que fueron descubiertas, tratándose de una presunción iuris tantum que admite, por tanto, prueba en contrario, y los órganos competentes para conocer de tales infracciones son los órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyas resoluciones, cuando pongan fin al expediente de contrabando, pueden impugnarse en la vía económico-administrativa y posteriormente en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por último, sólo cabría señalar que las infracciones de contrabando prescriben a los cinco años, tal y como dispone el artículo 15 de la Ley Orgánica 12/1995, aunque lo correcto es entender que lo que realmente prescribe es la acción administrativa para perseguir la infracción, cosa que ocurre a los cinco años a contar desde el momento en que se cometió la infracción, siendo esta prescripción una de las causas de extinción de responsabilidades derivadas de infracciones de contrabando.

#### **A) Sanciones de las infracciones de contrabando**

La Ley Orgánica 7/1982 sancionaba las infracciones de contrabando con una multa pecuniaria comprendida entre el 50 y el 200 por 100 del valor de los géneros u objetos de contrabando, valor que no podía ser superior a 1.000.000 de pesetas, porque de superar tal cifra se cometería delito del mismo tipo.

Según el Real Decreto 971/1983, la graduación de esta sanción podía ser de tres clases:

- a) En grado mínimo (entre el 50 y el 100 por 100)

Se aplicaba la sanción en su grado mínimo cuando el valor de los géneros o efectos no fuera superior a 250.000 pesetas o cuando se apreciaran circunstancias que indicasen una disminución del grado de malicia, extremo este último que debería ser apreciado por el órgano competente encargado de conocer el tema y constar en la resolución que se dictase.

- b) En grado medio (entre el 100 y el 150 por 100)

Se aplicaba la sanción en su grado medio cuando no se apreciaba en los infractores la concurrencia de circunstancias que indicasen un aumento o disminución del grado de malicia, siempre que el valor de los géneros o efectos fuese superior a 250.000 pesetas e inferior a 750.000 pesetas.

- c) En grado máximo (entre 150 y el 200 por 100)

Se aplicaba la sanción en su grado máximo cuando concurría alguna de las circunstancias

siguientes:

- Que el valor de los géneros o efectos fuese superior a 750.000 pesetas sin exceder del 1.000.000 de pesetas que entonces marcaba la frontera con el delito de contrabando.
- Que el infractor fuera reincidente, esto es, que hubiese sido sancionado en los cinco años anteriores a la fecha en que cometió la infracción que ahora se sancionaba por una infracción administrativa de contrabando mediante resolución firme.
- Que el infractor hubiese sido condenado por un delito de contrabando con sentencia firme dentro de los cinco años anteriores a la fecha en que se cometió la infracción que ahora se sancionaba.
- Que se apreciaran circunstancias que indicaran un mayor grado de malicia, apreciación que debería hacer el órgano competente para sancionar y que debería quedar recogida de forma expresa en la resolución sancionadora que tal órgano dictase.

Aunque estos criterios de graduación están pensados para la hoy derogada Ley Orgánica 7/1982, hemos querido recogerlos porque ello nos permite hacer varias reflexiones.

En primer lugar puede observarse cómo es nuevamente un criterio cuantitativo quien marca la pauta, porque dependiendo del valor de los géneros objeto del contrabando se establece el grado de la sanción. En efecto, si el valor de dicho género es inferior a 250.000 pesetas la sanción aplicable oscila entre el 50 y el 100 por 100, quedando fijada en un porcentaje concreto dentro de ese abanico en función de la disminución del grado de malicia que observe el órgano sancionador competente (grado mínimo).

Si, por el contrario, el valor de los géneros está comprendido entre 250.000 y 750.000 pesetas la graduación varía entre el 100 y el 150 por 100, fijándose el porcentaje de sanción dentro de ese marco también en función del grado de malicia que se aprecie (grado medio).

Por último, cuando el valor de los géneros supera 750.000 pesetas y no rebasa el 1.000.000 de pesetas ( en cuyo caso habría delito de contrabando) la sanción oscila entre el 150 y el 200 por 100, fijándose el porcentaje a aplicar por el órgano sancionador competente en función del grado de malicia, la reincidencia del sujeto infractor o los antecedentes penales por delito de contrabando que pueda poseer (grado máximo).

Es cuando menos curioso observar como se vuelve a producir un nexo de unión íntimo entre la vía penal y la administrativa en esta materia puesto que el hecho de haber sido condenado una vez en vía penal por un delito de contrabando influye a la hora de sancionar en la vía administrativa, considerando esa circunstancia como una agravante. También llama la atención el hecho de que la reincidencia en materia de contrabando es más dura que en las demás infracciones tributarias, porque basta con que se haya tenido un solo expediente en los últimos cinco años para que esta circunstancia se considere como una agravante que lleva la sanción a su grado máximo, que no olvidemos, en su límite inferior ya era entonces del 150 por 100.

Dentro de la normativa actualmente vigente la Ley Orgánica 12/1995, en su artículo 12, dice que los responsables de infracciones administrativas de contrabando serán sancionados con multas del 100 al 300 por 100 del valor de los géneros, bienes, mercancías o efectos, excepto en el caso de las labores de tabaco, donde las sanciones consistirán en:

- a) Multa del 200 al 300 por 100 del valor de los géneros, bienes, mercancías o efectos con un mínimo de 100.000 pesetas.

b) El cierre de los establecimientos de que sean titulares los infractores, que podrá ser temporal o definitivo. El primero lo será por un período mínimo de tres meses y máximo de un año. El cierre definitivo se producirá en el caso de infracciones reiteradas.

Respecto a la graduación de la multa pecuniaria habrá que esperar al desarrollo reglamentario de la Ley Orgánica 12/1995, porque lo que hemos visto que regula sobre el tema el Real Decreto 971/1983 está pensado para el régimen sancionador de la Ley Orgánica 7/1982 y, por tanto, de difícil aplicación a la nueva Ley vigente.

El expediente sancionador se le incoa al responsable de la infracción administrativa de contrabando, que no es otro que la persona física (nunca persona jurídica) que realiza las conductas tipificadas como infracciones de contrabando.

Una particularidad más de esta materia radica en el hecho de que toda sanción que se impone por una infracción de contrabando conlleva el comiso de los géneros o efectos que constituyen el contrabando así como de los medios de transporte con los que se realiza éste, salvo que tales medios pertenezcan a un tercero que no haya participado en la infracción o que el órgano competente estime que no debe procederse a tal comiso habida cuenta del valor del medio de transporte y el importe de los géneros objeto del contrabando. En el caso de géneros estancados o prohibidos, además del comiso de estos, también alcanza éste a los materiales, instrumentos y maquinaria empleados para su fabricación, elaboración y transformación. También son objeto de comiso las ganancias obtenidas de la infracción cometida y cuantos bienes y efectos hayan servido de instrumento para la comisión de la infracción.

Como es lógico, el comiso de los géneros no se lleva a cabo cuando éstos sean de lícito comercio y hayan sido adquiridos por un tercero de buena fe.

En definitiva, que en materia de infracciones de contrabando las sanciones pueden ser pecuniarias (las multas que hemos visto) y no pecuniarias (el comiso y el cierre de establecimientos), porque el comiso también tiene naturaleza jurídica sancionadora en tanto en cuanto penaliza una determinada conducta sancionable y además intrínsecamente unida a la sanción pecuniaria. Es más, tal naturaleza jurídica no sólo es sancionadora en la vía administrativa, sino también punitiva en la vía penal porque el comiso es aplicable igualmente en el caso de los delitos de contrabando.

En este mismo sentido se manifiesta el artículo 5 del Real Decreto 971/1983, que en su número 1.1.3 califica el comiso como sanción.

Indudablemente, también el cierre de establecimientos tiene naturaleza jurídica sancionadora.

La imposición de sanciones a las infracciones de contrabando sigue un procedimiento que regula el artículo 8 del Real Decreto 971/1983 y que se puede iniciar por alguna de las maneras siguientes:

- a) Por denuncia de los particulares que las deberán presentar en las Administraciones de Aduanas, Administraciones de Puertos Francos o Intervenciones de Territorios Francos o, en general, ante cualquier órgano de la Hacienda Pública mediante comparecencia o por escrito.
- b) De oficio.
- c) Por actuación de las autoridades y fuerzas competentes para perseguir y descubrir este tipo de infracciones que son los Inspectores especializados en Aduanas y los funcionarios del Cuerpo de Gestión con especialidad en Gestión Aduanera, así como los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera y los miembros de la Guardia Civil que cumplen funciones propias del

#### Resguardo de Aduanas.

d) Por actuación de otras autoridades civiles y militares en su respectivo territorio, miembros de las Fuerzas Armadas y toda fuerza pública armada, que podrán actuar en los siguientes casos:

- Cuando por razones de urgencia fuesen requeridos al efecto por los funcionarios dedicados a perseguir el contrabando.
- Cuando sorprendieran a los culpables en el momento de cometer la infracción.
- Cuando les fuese notoriamente conocida alguna infracción de contrabando y pudiesen realizar preventivamente la aprehensión.

El expediente finaliza mediante una resolución motivada que se notifica a los interesados para que en el plazo de ocho días puedan alegar cuanto estimen conveniente y que deberá contener necesariamente los siguientes extremos:

- Hechos probados e infracción cometida.
- Cantidad, clase y valor de los géneros.
- Personas responsables de la infracción.
- Circunstancia de si han sido condenados anteriormente por delito de contrabando o sancionados por infracción administrativa de contrabando.
- Circunstancias que indiquen un mayor o menor grado de malicia.
- La multa que se impone.
- El comiso de los géneros si procede o declaración de no procedencia del mismo.
- Los recursos que contra la resolución procedan, que serán el potestativo de reposición ante el órgano que la dicta o el económico-administrativo ante el Tribunal correspondiente.

En caso de que estemos en presencia de un presunto delito de contrabando la resolución se limitará a ordenar la remisión del expediente, con todas las actuaciones, a los Juzgados ordinarios que correspondan notificando a los interesados este extremo para que obren en consecuencia sabedores de que se inicia la vía penal.

Por su parte, el artículo 12 del Real Decreto 971/1983 dispone el establecimiento de un registro de personas sancionadas por infracciones administrativas de contrabando en el que se anotarán las sanciones firmes dictadas y que servirá como antecedente preciso para graduar las futuras sanciones a imponer en cada caso.

Por último, sólo quedaría por señalar que el artículo 15.2 de la Ley Orgánica 12/1995 dispone que las sanciones impuestas por infracciones de contrabando prescriben a los cinco años a contar desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

#### **B) Extinción de la responsabilidad derivada de infracciones de contrabando**

La responsabilidad por este tipo de infracciones se extingue por alguna de las siguientes causas:

- a) Por la muerte del responsable de la infracción, que es la persona física que comete la misma, cuando en la fecha de dicha muerte aún no se ha producido la resolución firme del expediente.



b) Por pago de las sanciones, que deberá realizarse en efectivo por alguno de los medios de pago establecidos en el Reglamento de Recaudación con los requisitos y condiciones que en éste se contemplen. El pago debe efectuarse transcurridos quince días desde la notificación de la resolución correspondiente y en los plazos previstos al efecto en las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas.

c) Por prescripción tanto de la acción para perseguir la infracción, como de la sanción impuesta que se aplicará de oficio sin necesidad de que se invoque o excepción por el inculpaado. La prescripción de la acción se produce a los cinco años desde el momento en que se cometió la infracción y la prescripción de la sanción tiene lugar a los cinco años de la fecha de la resolución firme correspondiente y ambas prescripciones ven interrumpidos estos plazos por la interposición de cualquier clase de recurso o reclamación por parte del interesado o por cualquier acción administrativa conducente al descubrimiento, aprehensión, comprobación, etc., del hecho presuntamente constitutivo de infracción, que se realice con conocimiento formal del inculpaado.

Por cualquier otra forma admitida por las leyes y que sea aplicable a este tipo de infracciones como pueden ser la compensación y la condonación, es decir, los mismos supuestos que se emplean para extinguir responsabilidades derivadas de las demás infracciones tributarias. Por eso volvemos a repetir aquí lo dicho sobre la compensación al hablar de las infracciones tributarias y respecto a la condonación, vamos a ser respetuosos con la Ley 25/1995 que la excluye como tal causa de extinción (pese a que la Ley 10/1985 sí la incluía) y, aplicando el mismo criterio que hicimos con las infracciones tributarias, la vamos a analizar separadamente.

### **C) Condonación de las sanciones por infracciones de contrabando**

Las sanciones que se impongan como consecuencia de haberse cometido una infracción de contrabando pueden ser objeto de condonación en tanto en cuanto consisten en multas pecuniarias. Sin embargo, sólo son condonables de forma graciable puesto que la condonación automática que se establece para las otras infracciones tributarias está expresamente prohibida por el artículo 6,2 del Real Decreto 971/1983.

Ante este posicionamiento del legislador cabe plantearse si estamos en presencia de un exceso reglamentario, porque en ningún artículo de la Ley Orgánica 7/1982 se da cobertura legal a este artículo del Real Decreto de desarrollo. Por tanto, puede ser un supuesto en el que la norma reglamentaria va más allá de la Ley que desarrolla con todas las consecuencias jurídicas que en Derecho ello conlleva. De cualquier forma, lo único cierto es que no hay regulación concreta de esta condonación automática en la normativa aduanera que, como ya sabemos, es la aplicable en estos supuestos.

Tampoco la Ley Orgánica 12/1995 contiene ningún precepto referente a la condonación ni automática ni graciable.

Sí existe, por el contrario, la posibilidad de aplicar la condonación graciable y así lo expresa el artículo 6.2 del Real Decreto 971/1983, que se remite al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, por lo que el procedimiento se separa radicalmente del que se sigue para la condonación graciable de las otras infracciones tributarias que se rigen por lo dispuesto en la Ley General Tributaria.



En el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Eco-nómico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, no se recogen preceptos como los que recogía el antiguo Reglamento en sus artículos 125 a 128, según los cuales eran competentes para resolver las peticiones de condonación los Tribunales Económico-Administrativos por delegación del Ministro de Economía y Hacienda, del modo siguiente:

- a) Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, cuando la multa pecuniaria hubiera sido impuesta por un Organismo o autoridad periférica y su cuantía fuese inferior a 3.000.000 de pesetas.
- b) El Tribunal Económico-Administrativo Central cuando la multa pecuniaria la hubiese impuesto una autoridad u Organismo de la Administración Central, sea cual sea su cuantía, y cuando hubiera sido impuesta por un Organismo o autoridad provincial si la cuantía de la multa alcanzase o excediese de la cifra señalada de 3.000.000 de pesetas.

Los conflictos de atribuciones que pudieran surgir entre ambos órganos los resolvía el Tribunal Central como superior jerárquico que es de los Regionales y Locales.

Por todo ello, y ante el silencio que sobre este tema presenta el nuevo Reglamento, debemos entender que la condonación graciable es competencia discrecional del Ministro de Economía y Hacienda, que la efectúa directamente y sin delegación (art. 89.2 de la L.G.T.).

La condonación graciable se inicia previa petición del interesado dentro del plazo improrrogable de los quince días siguientes a la notificación del acto que impone la sanción, en cualquier instancia dentro de la vía administrativa.

Junto a la solicitud de condonación puede pedirse también la suspensión de la ejecución de las sanciones.

La condonación, que nunca podrá alcanzar a la parte de la sanción que corresponde a los partícipes, se acordará de forma graciable y se concederá discrecionalmente y la resolución que conceda total o parcialmente la condonación se publicará en su parte dispositiva en el B.O.E., siendo efectiva desde dicha publicación tal condonación.

Como ya hemos visto en el capítulo dedicado a la condonación de las sanciones no se exige como requisito para solicitar la condonación graciable la renuncia expresa al ejercicio de toda impugnación del acto administrativo que concede o deniega tal condonación, por lo que dicho acto puede ser perfectamente recurrible en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional, cabiendo también interponer un recurso de revisión ante el propio Ministro, ya que él dictó el acto recurrido.

Para terminar, sólo volver a señalar que la condonación es una institución aplicable únicamente a las multas pecuniarias (art. 6 del Real Decreto 971/1983) y, por tanto, no se aplica a las sanciones no pecuniarias como es el caso del comiso de los géneros y el cierre de los establecimientos.

### e) EL DELITO DE CONTRABANDO

[Muñoz]<sup>5</sup>

Como ya indicábamos al hablar de las infracciones de contrabando, la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, regula tanto los delitos como las infracciones de contrabando. Habiendo sido analizadas en otro lugar del presente libro las infracciones de contrabando procedería ahora ocuparnos del delito de contrabando.

Es el artículo 2 de dicha Ley quien dispone que constituyen delitos de contrabando:

- a) las mismas conductas constitutivas de infracciones de contrabando cuando el valor de los géneros o efectos sea igual o superior a 3.000.000 de pesetas,
- b) cuando el objeto del contrabando sean drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, sustancias catalogadas como precursores, armas, explosivos y cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito,
- c) cuando se trate de labores del tabaco cuyo valor sea igual o superior a 1.000.000 de pesetas, y
- d) cuando el contrabando se realice a través de una organización, sea cual sea el género con el que se opera.

Como puede observarse, no existe diferencia sustancial entre las infracciones administrativas de contrabando y el delito de contrabando, puesto que la diferencia, en términos generales, viene dada por la cuantía como señala el apartado a) anterior, de tal manera que según que el valor de los géneros o efectos objeto del contrabando exceda o no de 3.000.000 de pesetas (o de 1.000.000 de pesetas en el caso de labores del tabaco), la conducta se convierte en delito o en infracción, respectivamente.

De todas formas, esta enumeración que realiza la Ley Orgánica 12/1995 permite volver a reiterarse en lo ya expuesto anteriormente en el sentido de que la propia idiosincrasia del contrabando en lo referente a los intereses e industrias contra las que pueda atentar obligan a que su represión se encuentre más próxima a la técnica de los delitos que a la de las infracciones administrativas.

1 Cuando hemos hablado de las infracciones de contrabando ya hemos enumerado cuáles eran los supuestos que las constituían, por lo que ahora no lo repetimos y nos remitimos a la enumeración allí hecha, aunque recordemos la reflexión ya planteada en el sentido de que operar con determinados productos (drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, sustancias catalogadas como precursores, armas, explosivos y cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito) es delito de contrabando en todo caso, sea cual sea la cuantía, y que también existe delito de contrabando cuando se trate de labores del tabaco cuyo valor sea igual o superior a 1.000.000 de pesetas y cuando el contrabando se realiza a través de una organización, sea cual sea el tipo de géneros sobre los que aquél recaiga. Por el contrario, en los demás casos sólo hay delito cuando los efectos o géneros con los que se opera exceden de un valor de 3.000.000 de pesetas.

Los criterios de valoración para determinar esa cifra que marca la frontera entre infracción y delito los recoge el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995 y han sido analizados al hablar de las infracciones de contrabando, por lo que a lo allí dicho nos remitimos.

Mucha más trascendencia tiene el tema de cómo se computa el cálculo de ese valor, sobre todo si se tiene en cuenta que para evitar que se apliquen las normas penales el presunto delincuente puede intentar dividir el contrabando en diversas acciones separadas que no alcancen de forma aislada los 3.000.000 de pesetas. Ello nos lleva a hablar del delito de contrabando como delito continuado.

### **A) El delito de contrabando como delito continuado**

Para evitar precisamente que se pretenda eludir el delito de contrabando dividiendo éste en acciones separadas el artículo 1.2 de la Ley Orgánica 7/1982 ya disponía que cuando el contrabando se realizase fraccionadamente en distintos actos de importe inferior cada uno a 1.000.000 de pesetas (cantidad que entonces marcaba la frontera entre infracción y delito) se entendería que había un delito continuado si existiese unidad de propósito y así se pudiera inferir de la identidad de su autor y de los medios utilizados en su comisión.

Con esta redacción quedaba resuelto el problema de cómputo de cantidades para delimitar delito de infracción, aunque para algunos autores no hay delito continuado, por ejemplo, el profesor Muñoz Conde cuando dice que no se trata exactamente de un delito continuado y ello en base a varias razones:

- Primero, porque la Reforma del Código Penal de 1983 establece una regulación del delito continuado que no coincide con lo que dice la Ley Orgánica 7/1982, lo cual ya es razón más que suficiente para apoyar a Muñoz Conde, aunque tampoco debe ser motivo de censura para el legislador de la Ley Orgánica 7/1982, ya que ésta es anterior a la Reforma del Código Penal.
- Segundo, porque no se puede emplear la teoría del delito continuado para convertir en delito comportamientos que aisladamente considerados no lo son.

Por todo ello, en vez de un delito continuado, habría que aplicar el concepto de unidad de acción para ver si se da o no un solo hecho de contrabando, esto es, analizar las distintas conductas realizadas y si éstas pueden considerarse como partes integrantes de un solo hecho y éste sobrepasa 3.000.000 de pesetas, estaríamos ante un delito de contrabando.

El artículo 2.2 de la Ley Orgánica 12/1995, por su parte, abunda en el tema y dispone que también comete delito de contrabando el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realiza una pluralidad de acciones u omisiones constitutivas, aisladamente consideradas, de una infracción administrativa, siempre que el valor acumulado de los bienes en cuestión sea igual o superior a 3.000.000 de pesetas.

Esta redacción parece más acorde con lo que acabamos de decir y con ella puede al menos observarse cómo el legislador abandona la teoría del delito continuado, puesto que no alude al mismo y opta por analizar cada una de las acciones realizadas para ver si pueden considerarse como partes integrantes de un solo hecho.

## **B) Concurso de delitos**

Importante tema se plantea entre el delito de contrabando cuando recae sobre drogas y estupefacientes y el delito sobre tráfico de drogas que contempla el Código Penal en sus artículos 359 y siguientes.

En este sentido, la doctrina penalista se encuentra dividida y así hay autores que entienden que hay un concurso ideal de delitos entre ambas infracciones, fundamentándose en los diferentes bienes jurídicos protegidos que son la salud pública en el Código Penal y el interés económico del Estado en el delito de contrabando, mientras que para otros lo que existe es un concurso de leyes que debe resolverse aplicando o bien el criterio de subsidiariedad o el de especialidad.

El criterio de subsidiariedad entiende que debe castigarse sólo la infracción más gravemente penada en el caso concreto. En este sentido si la Ley Orgánica 12/1995 penaliza más duramente al contrabandista traficante de lo que hace el Código Penal para el traficante no contrabandista, aunque el Código Penal es ley especial frente a la Ley Orgánica 12/1995, debe prevalecer ésta porque la pena aplicable al caso concreto resulta más grave que la que aplica aquél.

En los casos en los que la pena impuesta por el Código Penal sea superior se aplica éste y estaríamos en presencia de un delito de tráfico de drogas y no ante uno de contrabando. Lo mismo ocurre cuando la pena impuesta por ambas normas sea la misma por el carácter de ley especial que tiene el Código Penal.

El criterio de especialidad, por su parte entiende que ante el concurso de leyes que se produce debe prevalecer siempre el Código Penal precisamente por ese carácter de ley especial que tiene frente a la Ley Orgánica 12/1995, con total abstracción de la cuantía de las penas que se puedan imponer.

Ante este doble planteamiento, concurso ideal de delitos y concurso de leyes, el Tribunal Supremo se inclina por el concurso ideal de delitos (sentencia de 26 de septiembre de 1984 fundamentalmente y también las de 17 de diciembre de 1986 y 4 de noviembre de 1988) mientras que la Fiscalía del Tribunal Supremo unas veces admite el concurso ideal de delitos y otras el concurso de leyes (Circular de 1 de diciembre de 1983).

## **C) Penalización del delito de contrabando**

El delito de contrabando se castiga con multa del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos y con prisión menor, es decir, de seis meses a tres años, según dispone el artículo 3 de la Ley Orgánica 12/1995.

Ambas penas, es decir, tanto la pecuniaria como la privativa de libertad, se impondrán en su grado medio o máximo, excepto en dos casos en los cuales se imponen en su grado mínimo, que son:

a) Cuando se importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.

b) Cuando se realicen operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación.

Las penas se impondrán en su grado máximo cuando el delito se cometa por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pueda derivarse una especial facilidad para cometer aquél.

Al mismo tiempo se producirá también el comiso de los bienes que constituyan el objeto del delito o hayan servido de instrumento para su comisión y de las ganancias obtenidas, así como de los medios de transporte con los que se lleve a efecto la comisión del mismo, siempre que tales medios no pertenezcan a un tercero que no ha participado en el delito y el Juez o Tribunal competente estimen que dicha pena accesoria no resulta desproporcionada en atención al valor del medio de transporte objeto del comiso y al importe de los géneros objeto del contrabando. En el caso de productos estancados o prohibidos se produce también el comiso de los materiales, instrumentos y maquinaria empleados en la fabricación, elaboración, transformación o comercio de los mismos (art. 5 de la Ley Orgánica 12/1995).

Pese a ello, no se produce comiso alguno cuando los géneros o efectos del contrabando sean de lícito comercio y hayan sido adquiridos por un tercero de buena fe.

Por último, sólo quedaría señalar que la responsabilidad civil a favor del Estado derivada de un delito de contrabando se extiende en todo caso al valor de la deuda aduanera y tributaria defraudada (art. 4 de la Ley Orgánica 12/1995), lo cual significa un reconocimiento expreso de que la responsabilidad civil derivada de la comisión de ilícitos tributarios genera responsabilidades no sólo penales, sino también civiles.

Lo que es importante matizar es que la legislación en materia de contrabando establece una forma específica de exigir la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados en que se traduce toda responsabilidad civil, que consiste en exigir el importe de la deuda defraudada, lo cual no obliga a instruir una pieza separada de responsabilidad civil en este delito contra la Hacienda Pública que es el delito de contrabando.



**ADVERTENCIA:** El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 Ching Sojo, W. R. (2007). Los delitos de Contrabando y Defraudación Fiscal a la luz de la Ley 8373. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. Facultad de Derecho. San Pedro de Montes de Oca. San José. Costa Rica. Pp. 112-122.
- 2 Wittmann Stengel, S. (2009). Delitos Aduaneros: Aspectos teóricos y prácticos. Primera Edición. Editorama S. A. Corte Suprema de Justicia. Escuela Judicial. San José. Costa Rica. Pp. 32-38.
- 3 Tosi, J. L. (1997). Derecho Penal Aduanero. Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires. Argentina. Pp. 25-34.
- 4 Muñoz Baños, C. (1996). Infracciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública. Editoriales de Derecho Reunidas. Pp. 331-345.
- 5 Muñoz Baños, C. (1996). Ibidem. Pp. 397-402.