

DIFERENCIACIÓN ENTRE DELITOS E INFRACCIONES ADUANERAS. SIMILITUD DE TRATAMIENTO TRIBUTARIO

POR JUAN CARLOS BONZON

SUMARIO

- I Introducción e importancia del tema.
- II. Debido control aduanero.
- III. Diferenciacion entre delito e infraccion aduanera en base al grado de lesion al bien juridico protegido.
- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA

En un ya viejo trabajo titulado: "La culpabilidad exigida en el derecho infraccional aduanero", sostuve que no cabe duda alguna que puede cometerse una infracción aduanera por negligencia o imprudencia, es decir culposamente, pero que era dudososo sostener, con carácter general, que se pueda actuar dolosamente sin que se encuadre tal conducta como delictual (Guía Práctica del Exportador e Importador Nº 397 de enero de 1990).

Con meridiana claridad, el Dr. Héctor Guillermo Vidal Albaracín, en su trabajo titulado: "Los delitos aduaneros, necesidad de su reforma", avala tal postura, agregando que: "...luego de 13 años de vigencia del Código Aduanero, existe aún una gran confusión entre lo que es infracción y lo que es el delito aduanero, e incluso, entre éstos y otros conexos de carácter económico" (Rev. El Derecho, ejemplar del 27/1/95).

La necesidad de diferenciar legislativamente los delitos aduaneros de las infrac-

ciones aduaneras fue objeto de dos ponencias presentadas en el II Congreso de Derecho Aduanero, llevado a cabo en el Centro Cultural General San Martín, los días 31 de mayo y 1 y 2 de junio de 1995. Una de ellas, presentada por el Dr. Héctor Guillermo Vidal Albaracín, se encuentra íntegramente publicada en la Rev. El Derecho ejemplar del 29/5/95. Asimismo la presentada por el suscripto, también se encuentra íntegramente publicada en la Rev. Información Empresaria Nº 261 de julio de 1995.

Ambas ponencias fueron amalgamadas en una, la que mereció aprobación como recomendación por el plenario del mencionado congreso.

Las ponencias originales presentadas por escrito, concordaban en limitar el problema a determinar si el elemento requerido por las figuras infraccionales, incluía la conducta culposa y dolosa, o solamente la primer forma de culpabilidad.

Disentimos con mi destacado colega, en el enfoque doctrinal referido a la interpretación del actual artículo 902 del Código Aduanero.

El Dr. Vidal Albarracín sostuvo en su ponencia Nº 12 que “la ausencia de un criterio diferenciador a nivel legal, no impide que a través de una interpretación sistemática, se dieran pautas para todos los casos infraccionales, ya que el esquema de responsabilidad infraccional contenido en el artículo 902 del Código Aduanero, se corresponde con un tipo culposo, reservándose a las infracciones un mínimo de culpa como techo intencional”. Su postura guardó coherencia con la sostenida en su importante trabajo realizado en colaboración con el Dr. Enrique Carlos Barreira, titulado “La Responsabilidad en las Infracciones Aduaneras”, publicado en la Revista La Ley tomo 1989-A-pág. 925 y siguientes. En el punto VI de tal trabajo titulado “La estructura del tipo infraccional”, sostienen dichos destacados colegas: “Que la estructura del tipo infraccional aduanero, tal como está concebido en nuestro código aduanero, coincide con la estructura de los delitos culposos, con la diferencia de que en las infracciones aduaneras, la culpa que se requiere para que del incumplimiento emerjan responsabilidades, es leve o mínima. La infracción aduanera requiere que medie un mínimo de culpa del sujeto activo.

“Con ello no queremos significar que no pueda cometerse una infracción aduanera en forma intencional, sino que este grado de subjetividad no es exigido para su configuración”.

A su vez y en relación a la exégesis del art. 902 del Código Aduanero, y también siguiendo posturas que he sostenido con anterioridad, me permití opinar que es imposible amalgamar con la actual redacción del artículo citado lo referente a la responsabilidad de todas las infracciones aduaneras, ya que conforman un grupo heterogéneo de ilícitos, que requieren distintas clases de culpabilidad. Por tal circunstancia propuse en la ponencia escrita Nº 11, el es-

tudio particular de cada infracción y complementar las eventuales modificaciones legislativas que requieran, con una nueva redacción a dar al art. 902, que comprendiera en forma amplia ambos tipos de culpabilidad.

Es decir que el problema de diferenciar los delitos aduaneros de las infracciones aduaneras, sólo se daría respecto a algunas infracciones, ya que en otras claramente se puede determinar la forma en que debe darse el elemento subjetivo para configurar el ilícito: solo para dar tres ejemplos:

1) El contrabando menor del art. 947 prevé solo la forma dolosa.

2) La infracción de mercaderías a bordo sin declarar, previstas en el art. 962, prevé, en mi opinión, la forma culposa de obrar del transportista, dado su deber de vigilancia sobre la tripulación y el particular celo que debe tener en evitar ilícitos en su medio de transporte.

3) La infracción de transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio, previsto en el art. 965, admite en mi opinión tanto la forma dolosa como culposa (En relación a esta infracción citaré dos importantes y recientes fallos sobre el deslinde delito-infracción).

También en el ámbito tributario, se ha destacado la necesidad de diferenciar claramente los delitos tributarios de la ley 23.771, de las infracciones tributarias contenidas en la ley 11.683.

Considero que los argumentos desarrollados por los especialistas tributarios, son plenamente aplicables por analogía al tema aduanero, circunstancia por la que analizaré más adelante tal tema. A los que quieran profundizar sobre el tema de la necesidad de diferenciación entre delitos e infracciones, recomiendo leer el excelente trabajo de la Dra. Catalina García Vizcaíno, titulado: “Consecuencias de la diferenciación entre infracciones y delitos tributarios” publicado en la Revista “Derecho

Tributario”, tomo VII, pág. 177 y siguientes.

Dos ejemplos prácticos, dan cuenta de la importancia del tema y de las graves consecuencias que acarrea el no contar con pautas concretas de diferenciación: En el primero no voy a abundar en precisiones, por tratarse de una causa todavía en trámite por ante el Juzgado en lo Penal Económico N° 2 a cargo del Dr. Julio Cruciani; simplemente, haré referencias concretas tendientes a lograr el objetivo buscado: Una fundación importó dos tomógrafos libres de gravámenes sin fines comerciales bajo el amparo del Decreto 732/72. Después de hecha la importación, se decidió la explotación comercial de los aparatos, dando los altos costos de mantenimiento.

Tal circunstancia motivó el sumario de prevención aduanero que luego derivó en la causa por contrabando que comentó.

El Dr. Cruciani sobreseyó al Presidente de la fundación y otros directivos de la misma, en razón de considerar inexistentes el ardil tendiente a lograr un tratamiento fiscal o aduanero distinto al que correspondía a la importación. Consideró además, que el uso comercial posterior a la importación, no transformaba en doloso el hecho mismo de la importación aunque la ilicitud de esa utilización constituyera una infracción aduanera.

Apelada tal resolución por la fiscal y la Aduana, tocó intervenir a la Sala “A” de la Cámara de Apelaciones del fuero.

Por mayoría de votos (Dres. Hendler y Repetto), se revocó el sobreseimiento, en razón de considerar ambos destacados magistrados, que los directivos procesados al hacer una importación a nombre de una fundación que ellos mismos crearon y de la cual eran administradores y luego explotar comercialmente los aparatos por medio de otras sociedades que si bien eran independientes de la fundación no significaba que no fueran dueños del negocio, impli-

caba una simulación que impidió, mediante el ardil desarrollado, el debido control aduanero de la operatoria. Cabe aclarar que el uso gratuito de los aparatos, era ínfimo en proporción a la prestación hecha a título oneroso. El doctor Acuña aportó el voto disidente concordante con la opinión del Dr. Cruciani, opinando que era aplicable al caso el artículo 965 y siguientes del Código Aduanero, que sanciona como infracción la conducta de aquellos que no cumplieren con las obligaciones impuestas como condición para el goce de un beneficio. Ello así, porque las supuestas maniobras ilícitas fueron posteriores a la importación.

Más allá de la opinión que me merece esta polémica causa, que será objeto oportunamente de un comentario doctrinario, cabe hacer notar la importancia que reviste la diferenciación entre delito e infracción: Nada más ni nada menos que ser considerado delincuente o infractor.

El segundo caso se trata de la causa N° 7539 caratulada: “Sanatorios Asoc. S.A. y Fundación SASA para la Salud c/A.N.A. s/Rec. de apelación” resuelta por la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación, en la cual idéntica base fáctica que el primer ejemplo, tuvo un tratamiento profundo sobre el tema que nos ocupa, por parte de los destacados Vocales intervinientes.

Los hechos fueron los siguientes: La Fundación SASA para la Salud importó un ecógrafo con implementos con exención de tributos y otros gravámenes a la importación, bajo el amparo del decreto 732/72, que autoriza tal franquicia a los bienes destinados a la protección, fomento, atención y rehabilitación de la salud humana y que no tenga fines comerciales.

Con posterioridad a su ingreso, tales bienes fueron utilizados en prestaciones onerosas, circunstancia que motivó que la aduana de Tucumán imputara a la Fundación la infracción prevista en el art. 965

inc. b del Código Aduanero (incumplimiento de la obligación que condicionaba la importación) y a Sanatorios Asociados la infracción del art. 966 del mismo cuerpo legal (tenencia de mercadería en infracción al art. 965). Asimismo, la aduana dio intervención al Juzgado Federal Nº 2 de Tucumán, en razón de que los mismos hechos podían configurar el delito de contrabando previsto en el art. 864 inc. b del Código Aduanero (por impedir o dificultar el control aduanero, con el propósito de someter a la mercadería importada a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere).

En el sumario aduanero recayó fallo administrativo condenando a ambas instituciones al pago solidario de una multa de \$ 84.000 y a la Fundación a pagar paralelamente los tributos exentos en la oportunidad de importarse los bienes, por el mismo importe.

Tal fallo administrativo fue apelado por ambas instituciones ante el Tribunal Fiscal.

El vocal preopinante Dr. Krause Murguiondo, opinó en su voto, que en relación a los mismos hechos que se imputan tanto como infracción como delito, debía aplicarse el artículo 913 del Código Aduanero (concurso ideal entre delito e infracción) por el que resultaría competente para entender en el caso el Juez Federal, propiciando la declaración de incompetencia del Tribunal Fiscal para entender en la infracción, con la aclaración de que dicho tribunal reasumiera su competencia, si la causa judicial terminara en sobreseimiento definitivo o sentencia absolutoria firme.

El voto de la Doctora García Vizcaíno dio un enfoque distinto al caso. Sostuvo que, atento lo dispuesto por el nuevo código procesal penal (Ley 23.984), que determina que únicamente la instrucción penal judicial puede iniciarse por requerimiento fiscal o prevención o información policial,

en relación a la causa por contrabando que nos ocupa se podrían dar las siguientes hipótesis:

1) auto firme que rechace el requerimiento fiscal u ordene el archivo de las actuaciones preventivas.

2) Sobreseimiento definitivo y

3) Sentencia absolutoria o condenatoria.

Asimismo, opinó que en caso de condena podría darse la hipótesis de concurso real (art. 914 del Código Aduanero) sin aplicación de la absorción jurídica del concurso ideal (art. 913) ya que las infracciones de los arts. 965 y 966 sancionan transgresiones posteriores a la importación ya sea lícita o ilícita, por lo que no se daría el doble juzgamiento de una conducta única. Por ello y en base a la doctrina de la prejudicialidad, propició declarar la competencia del Tribunal y suspender el trámite de apelación hasta contar con una decisión judicial firme.

Este diferente enfoque doctrinal sobre el caso, no solo tiene efectos teóricos, sino también prácticos, ya que, como también sostuvo la Dra. García Vizcaíno, para el caso de que el Juzgado penal ordenara el archivo de las actuaciones preventivas, y ante la declaración de incompetencia del Tribunal Fiscal, el apelante quedaría en un estado de indefensión al no contar con la revisión legal de las sanciones impuestas por la aduana. Posteriormente al voto de la Dra. Winkler, que adhirió al voto del Dr. Krause Murguiondo respecto a declarar la incompetencia, este Magistrado aclaró que él propiciaba la reasunción de la competencia del Tribunal, cualquiera sea la resolución definitiva judicial siempre que no hubiere condena.

Como podemos ver, más allá de los importantes temas tratados en la causa, tales como, concurso ideal o real, incompetencia más eventual reasunción o competencia con suspensión, es necesario buscar urgente

temente un criterio diferenciador entre delitos e infracciones, que permita con mayor precisión el deslinde entre ambos ilícitos, por estar en juego la seguridad jurídica.

II. DEBIDO CONTROL ADUANERO

La función esencial asignada a la aduana, es el control del tráfico internacional de mercaderías, o sea las importaciones y exportaciones, con el fin de aplicar el régimen tributario y el régimen de prohibiciones.

Toda mercadería que se importe o exporte, debe ser sometida al debido control aduanero, ya sea que pague o no arancel y/o encuadre o no, en alguna prohibición, ya que es la Aduana el único organismo habilitado para determinar la situación de las mercaderías, al entrar o salir del territorio aduanero.

Es por ello que el debido control aduanero es considerado el bien jurídico protegido por el ilícito aduanero más grave y caracterizado: el contrabando.

Existen excelentes estudios sobre el bien jurídico tutelado por el contrabando: Así por ejemplo: 1) "Introducción al derecho aduanero. Concepto y contenido" del doctor Ricardo Xavier Basaldúa, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As., 1988, en especial el capítulo VII; 2) Del mismo autor: "Derecho Aduanero", Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As., 1992, en especial Capítulo XI punto 3; 3) "delito de contrabando", del doctor Héctor Guillermo Vidal Albarracín, Editorial Universidad, Bs. As., 1986, Capítulo I punto C; 4) del mismo autor "Código Aduanero", Tomo VII-A, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As., 1992, Capítulo I, pág. 63 y siguientes; 5) "Delito de contrabando y comercio exterior" del doctor Pablo H. Medrano, Ed. Lerner Libreros, Bs. As., 1991, Capítulo III. También citaré

por ser un antecedente muy valioso, referido a la legislación anterior al Código Aduanero, el trabajo del doctor Francisco J. D'Albora, titulado: "El delito de contrabando" que forma parte como libro XII del tomo IV, del titánico "Tratado de Derecho Penal Especial", dirigido por el doctor Enrique E. Aftalión y publicado por la Editorial La Ley, Bs. As., 1970.

Paralelamente al desarrollo doctrinario sobre el bien tutelado por el contrabando, existen esclarecedores fallos que tratan solventemente el tema, tal por ejemplo el de C.S.J.N. en autos: "LEGUMBRES S.A. y Otros s/Contrabando", publicado en la Revista El Derecho, ejemplar del 13 de marzo de 1990, con notas del Dr. Germán Bidart Campos titulada: "El delito de Contrabando: bien jurídico penalmente titulado y principio de legalidad penal" y del doctor Miguel Ekmekdjian titulada: "Algo más sobre las leyes penales en blanco". También publicó dicho fallo la Revista La Ley, ejemplar del 17/12/90, con nota del Dr. Norberto Spolansky, titulada: "Contrabando, divisas y robo. Aspectos comunes: El bien jurídico protegido y la Constitución Nacional".

A diferencia del tratamiento relacionando con el delito de contrabando, escasa literatura existe referente al bien jurídico tutelado por las infracciones aduaneras.

En el ya citado trabajo de los doctores Barreira y Vidal Albarracín ("La responsabilidad en las infracciones aduaneras"), expresan en el Capítulo titulado "Conclusiones", punto 6): "Los bienes jurídicos tutelados por las figuras contravencionales son satelitarios del bien jurídico principal. Las infracciones aduaneras contemplan prohibiciones que son complementarias de la establecida en el delito central de contrabando, ensanchando la esfera de los medios de lucha contra el obrar de quienes atentan contra el bien jurídico tutelado por el delito de contrabando, lo que explica

que suelan consistir en figuras de peligro abstracto”.

Participo totalmente con esa opinión.

Sostuve también y concordantemente con lo expuesto, en mi trabajo citado al principio de la exposición (“La culpabilidad exigida en el derecho infraccional aduanero”), que “el bien jurídico protegido por las figuras infraccionales es, al igual que en el contrabando, el debido control aduanero. Sancionan actos u omisiones que podrían tildarse de «leves» en comparación con el delito de contrabando, complementándolo a modo de prevención en algunos casos y en otros, reprimiendo sus medios de comercialización”.

No debe llevar a confusión algunas referencias doctrinarias sobre el tratamiento del bien jurídico protegido por algunas infracciones en particular. Así por ejemplo y en relación a la infracción de “declaraciones inexactas” (art. 954 del Código Aduanero), fallos de nuestro más alto Tribunal han sostenido: “que el bien jurídico tutelado en el precepto examinado -según lo explica la Exposición de Motivos del Código Aduanero- resulta ser el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera” (sentencias del 12 de mayo de 1992 en las causas caratuladas: SUBPGA S.A. c/Estado Nacional s/Nulidad de resolución” y “FRIGORÍFICO RIOPLATENSE S.A. s/Recurso de apelación”.

Efectivamente, la Exposición de motivos del Código determina al respecto: “...se tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera”.

Pero considero que la opinión de los destacados redactores del Código, debe ser debidamente interpretada, en el sentido que el principio básico de la veracidad y exactitud se relaciona con el llamado “des-

pacho en confianza”, que a su vez tiene que ver con la imposibilidad fáctica de la aduana de controlar todas las mercaderías que se despachan. De ello se deduce que la falta de veracidad o inexactitud en las declaraciones, atenta contra el debido control aduanero, que es el bien jurídicamente protegido tanto por el contrabando como por las infracciones aduaneras.

III. DIFERENCIACIÓN ENTRE DELITO E INFRACCIÓN ADUANERA EN BASE AL GRADO DE LESIÓN AL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

Si se comparte el criterio expuesto en el punto anterior, de que tanto el contrabando como las figuras infraccionales tienen por bien jurídico protegido el debido control aduanero, podemos encontrar una base firme de la cual partir para la correcta diferenciación de los ilícitos aduaneros. Por supuesto, teniendo siempre presente que el bien jurídicamente protegido configura un sustrato extra-legal de suma importancia interpretativa de las normas jurídicas.

Existe poca pero importante doctrina sobre la diferenciación entre el delito de contrabando y la infracción de “declaración inexacta”, en base al bien jurídico protegido, que creo puede servir de andamiaje jurídico a aplicar genéricamente a todos los ilícitos aduaneros.

Antes de introducirse en el tema quiero aclarar que en mi opinión, la infracción prevista en el art. 954 no puede ser dolosa, ya que de serlo configuraría el delito de contrabando.

Así lo he sostenido reiteradamente a partir de la publicación de mi libro “Derecho Infraccional Aduanero” en el año 1987 y más recientemente en la ponencia por escrito presentada en el II Congreso de Derecho Aduanero.

Pero atento a que prestigiosos autores sostienen, por el contrario, que puede cometerse la infracción en análisis de forma dolosa, analizaré el posible y difícil deslinde entre dos figuras dolosas, una delictual y otra infraccional y luego compararé tal esfuerzo intelectual con el problema similar que se presenta en el ámbito penal-infraccional tributario.

El Dr. Héctor G. Vidal Albarracín, sostiene que la infracción de declaración inexacta dolosa se configura, cuando la acción ilícita tiene cierta entidad como para dificultar o impedir el control del servicio aduanero, e idoneidad para cambiar el tratamiento aduanero o fiscal que corresponda a la mercadería importada o exportada (Código Aduanero Comentado, Tomo VII-A, 1992, Abeledo-Perrot, pág. 137 y sig.)

Asimismo, en su trabajo titulado "Criterio diferenciador entre delitos e infracciones aduaneras y de estas entre sí", publicado en la Rev. El Derecho, ejemplar del 29/5/95, sostiene que: "...cuando el dolo recibe cierto respaldo sea documental -mentira documentada-, o de otra índole (es el caso de doble fondo en el equipaje), esto es, asume entidad para al menos dificultar el control aduanero, el hecho deja de ser infracción y adquiere categoría de delito".

Tal concepto es repetido textualmente en su ponencia N° 12 del II Congreso de Derecho Aduanero.

El Dr. Pablo H. Medrano considera, a su vez, que es infracción (declaración inexacta - art. 954), cuando pese a ser dolosa, no se actúe con la particular finalidad o intención (ultra típica) exigida por los delitos, que él llama "tendencia interna trascendente" y que se manifiesta en pretender:

- someter la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que corresponda;

- un tratamiento aduanero más favorable al que corresponda;

- un beneficio económico ("Delito de contrabando y comercio exterior", Lemer Libreros, Bs. As., 1991, pág. 104 y 105).

De las posturas citadas, adhiero, en principio, a la sostenida por el Dr. Vidal Albarracín, la cual, si bien no exenta de dificultad, me parece no solo original, sino también base jurídica de futuras soluciones a arduos problemas interpretativos.

Descarto la del Dr. Medrano, por considerar que no da adecuada solución al problema planteado y es más, por el contrario, avala mi postura de que no existe posibilidad fáctica de cometer una declaración inexacta dolosa. Ello así, porque cabe preguntarse: si dolosamente se declara algo inexacto, ¿no sería motivado en pro de lograr un beneficio espúreo, ya sea cambiando el régimen aduanero o fiscal? Desafío a crear hipótesis que no tengan tal motivación.

Por último, dije que la postura del Dr. Vidal Albarracín no está exenta de dificultad. También respecto a ella cabe la siguiente pregunta: Si dolosamente se declara algo inexacto, ¿no se afecta siempre el debido control aduanero? Creo que sí; y permitiéndome complementar la doctrina de tan destacado jurista, estimo que la diferenciación debe ser construida sobre la base de la magnitud de la acción ilícita desarrollada por el sujeto activo y el correlativo esfuerzo controlador desplegado por la aduana.

Así lo sostuve para casos similares a resolver en el ámbito penal infraccional tributario, en un trabajo titulado: "Triple encuadramiento legal de la defraudación fiscal", publicado en la Rev. El Derecho, ejemplar del 28/6/94; dije: "...el ardil o engaño desplegado por el infractor admite graduaciones. En tales graduaciones debe buscarse la diferencia entre ambas figuras y su posibilidad de coexistencia, ora apli-

cando el principio de “subsidiariedad”, ora aplicando el de “especialidad”.

Si las “declaraciones engañosas” o la “ocultación maliciosa” previstas en el art. 46 de la ley 11.683 como medios ardidosos, son fácilmente detectables mediante el debido control que debe efectuar el ente recaudador, la conducta reprochada encuadraría como figura infraccional.

También sostuve en un trabajo titulado: “Retención indebida por parte de agentes de retención o percepción tributaria o previsionales: ¿delito o infracción?”, publicado en la Rev. Información Empresaria N° 262 de octubre de 1995 y en relación a la armonización del art. 47 primer párrafo de la ley 11.683 y art. 8º de la ley 23.771 (ambas figuras dolosas que sancionan la retención indebida por parte de agentes de retención o percepción), que si la conducta reputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control fiscal, al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable, mediante el rutinario pero adecuado control fiscal, debe ser encuadrada como infraccional.

IV. CONCLUSIONES

Estoy absolutamente convencido de la imperiosa necesidad de lograr un adecuado criterio legal diferenciador entre delitos e infracciones aduaneras. Hace a la seguri-

dad jurídica.

La diferenciación legal debe contemplar una modificación a la redacción del artículo 902 del Código Aduanero, para que comprenda tanto la forma dolosa como culposa de culpabilidad y complementar la nueva redacción del mencionado artículo, con las modificaciones que pudieren corresponder a cada una de las infracciones en particular.

Debe determinarse doctrinariamente el bien jurídico protegido por las infracciones aduaneras en general y de no ser posible, dada la heterogeneidad de las mismas, el de cada infracción aduanera en particular, para lograr con ello una base jurídica de distinción entre delitos e infracciones aduaneras.

Debe determinarse si la infracción aduanera más comúnmente cometida (declaraciones inexactas del art. 954), es susceptible de abarcar la conducta dolosa, sin que implique paralelamente cometer el delito de contrabando.

Debe determinarse si la diferenciación entre delito e infracción aduanera, puede ser sustentada en el debido control aduanero.

Debe aprovecharse la doctrina sentada sobre el tema por los autores penales infraccionales tributarios, por ser temas análogos.

Debe conformarse lo antes posible un criterio doctrinario sólido, sobre todo el tema delictual infraccional aduanero, atento el tratamiento que será dado por el Código Aduanero del Mercosur.