

LA SOBRE Y SUBFACTURACION EN IMPORTACION Y EXPORTACION: UN CASO DE SUPERPOSICION LEGAL

por Héctor Guillerme Vidal Albarracín

El nuevo régimen penal tributario establecido por la ley 23.771(B.O. 27/2/90), contempla en dos de sus disposiciones, casos de sobre y subvaluación.

El art. 1ro. prevé como medio comisivo del ilícito fiscal efectuar "facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto...". (1)

El art. 10, que recibe su texto del art. 71 de la ley 23.697 (B.O. 25/9/90)(2), exige que las sobre o subfacturaciones sean "en materia de importación o exportación". (3)

De tal manera, la primer hipótesis se circunscribe a lo interno o nacional, mientras que la segunda, se refiere al ámbito internacional o de comercio exterior.

Ello genera un problema de superposición entre este nuevo ilícito tributario que crea el art. 10, con una modalidad de contrabando (sería la prevista en el art. 864, inc. b) Cód. Aduanero (4), y con la infracción aduanera de declaración inexacta, cuando de ella emerge un perjuicio fiscal -art. 954, inc. "a" del citado texto legal. (5)

Teniendo presente que una acción sólo puede dar lugar a un delito y sólo le puede corresponder una pena (principio *nos bis in ídem* -art. 18, Constitución Nacional- recogido en el art. 7mo. del Cód. de Procedimientos en Materia Penal), he de cotejar ambas figuras.

Si colocamos un tipo penal sobre el otro se advierte que el contrabando excede al ilícito tributario.

A simple vista se ve que el art. 10 lo recorta dejando un tramo vigente del tipo penal de contrabando. Veamos, las distintas alternativas que se pueden dar:

Ambos son tipos de comisión dolosos y como tales contienen elementos subjetivos y objetivos.

En cuanto al elemento subjetivo, esto es el dolo requerido, caben dos situaciones:

a) Considerando que se trata de un concurso aparente, y que una figura desplaza a la otra, por un principio de especialidad podría decirse que el art. 10 toma la materia fiscal del contrabando y la lleva a su tipo especial como "fin de percibir beneficios o exenciones impositivas". De tal manera el propósito del art. 864, inc. b) quedaría reducido a un "tratamiento aduanero distinto" (ej. cambio de régimen, faz operativa). Pero si se tiene en cuenta que a su vez el art. 10 tiene el límite del medio, todas las posibilidades que comprende, "cualquier acción u omisión", que no sean sobre o subfacturaciones o valuaciones, aún cuando se cumplan con el propósito de obtener un tratamiento fiscal distinto al que correspondiere, quedarían o se mantendrían dentro de esa hipótesis de contrabando.

Ese absurdo se da porque no juega el principio de especialidad. Esto es porque no es cierto que exista entre ambas figuras una relación de género a especie.

El tipo del art. 10 no es específico del género contenido en el art. 864, inc. b).

Tampoco se da la regla de la especialidad que dice que quien consume el tipo específico siempre consume el genérico. Adviértase que el tipo del art. 10 es de peligro y el del art. 864, inc. b) es de resultado en cuanto al debido control funcional.

b) También podría sostenerse que el art. 10 toma del aspecto o tratamiento fiscal sólo los tributos no aduaneros y le deja los que hacen a su control específico, esto es, los tributos aduaneros (legislados en el Código Aduanero).

Esta tesis se basaría en el contexto tributario en el que se inserta el art. 10,

y que la percepción de los tributos no aduaneros le son confiados o delegados a la Aduana sólo por razones operativas.

De tal manera el ámbito de aplicación sería:

Art. 10 ley 23.771	Art. 864, inc. b) C. Aduanero
Referido a sobre o subfacturaciones cuyo fin sea "percibir beneficios o exenciones impositivas" (léase tributos no aduaneros).	Comprende sobre o subfacturaciones con el propósito de someter a la mercadería a un "...tratamiento fiscal distinto" (léase tributos aduaneros).

Al igual que en el caso anterior, subsistiría en el tipo del contrabando los actos u omisiones que no constituyan sobre o subfacturación o valuación que recaigan sobre tributos no aduaneros, y se les daría distinto tratamiento. Como vemos, también fracasa la relación de género-especie.

Si analizamos el aspecto objetivo del tipo la situación parecería encontrar solución.

Así, puede ocurrir que el art. 10 no se superponga con la modalidad de contrabando en estudio, sino que reprima un tramo anterior de la conducta punible de éste, y que, por constituir un acto preparativo, no lo comprendía.

Así, el elemento objetivo del tipo del art. 10 sería distinto pues requiere sobre o subfacturar o valorar "en materia de importación o exportación" y no realizar tales actos ante el servicio aduanero. Además no aclara, si tal declaración en exceso o en defecto, debe ser engañosa o basta una simple mentira.

Si acudimos a las otras dos figuras de peligro que contempla la ley 23.771 (arts. 1ro. y 4to.), pareciera que debe reunir cierta idoneidad para hacer incurrir en engaño a la autoridad de aplicación, aún cuando no se exige que tal manifestación se presente ante ella. Al decir "en materia de importación o exportación" está aludiendo al ámbito aduanero, pero no especifica si la sobre o subfacturación debe vertirse o hacerse valer ante la Aduana. Pareciera que la importación o exportación sería la causa de la cual emergería el beneficio o exención pretendida. Se trata

de una figura de peligro que reprime la sobre o subfacturación como acto preparatorio punible en sí mismo (como vimos en el caso del art. 1ro., que reprime la no emisión de facturas cuando estuviere obligado a hacerlo o las declaraciones engañosas para impedir o dificultar la fiscalización o percepción de tributos).

Quiere decir, que la sobre o subfacturación anterior a su presentación ante la Aduana sería reprimida por el art. 10 en estudio. Una vez que se procede al registro del despacho de importación o permiso de embarque, en cambio, comienza la ejecución del delito de contrabando -art. 864, inc. b)- pues se está impidiendo o dificultando el control aduanero.

El art. 10 describe una conducta equívoca, pero si la consideramos dentro del plan del autor (teoría individual objetiva), esto es, si la transformamos en unívoca habría comienzo de ejecución, o sea, tentativa de contrabando.

La relación del art. 10 con el art. 864, inc. b) sería igual a la que la ley establece entre el art. 1ro. y el art. 2do, donde se fija una subsidiariedad expresa, en la cual los actos preparatorios dejan de ser punibles en sí mismos y se transforman en medios para producir un resultado (evasión o beneficio indebido de beneficios fiscales, total o parcial con cierta entidad económica), que es el que se castiga en el art. 2do. El supuesto del art. 1ro. contemplaría una sobre o subvaluación en el ámbito interno, mientras que en el art. 10 sería internacional.

El art. 10 llevaría ínsita o tácita la subsidiariedad con dicha modalidad de

contrabando. Tal como se hace al final del art. 1ro., se podría haber puesto en el art. 10 "cuando el hecho no importe un delito más severamente penado".

Puede suscitarse un problema cuando el beneficio o exención que se pretende con el actuar que describe el art. 10 no supera el límite de contrabando menor -art. 947-, pues se castigaría más gravemente el acto preparatorio que la tentativa o el delito consumado.

Sin acudir a la vía de la inconstitucionalidad del art. 10, por irrazonabilidad o pena inicua, habría que considerar que la figura del art. 10 es más benigna, pues admite la extinción de la acción penal, la que es más accesible si el monto de la pretensión punitiva es reducido, mientras que la infracción del contrabando menor requiere para ello el pago del mínimo de la multa aplicable (2 veces en plaza de la mercadería y su abandono -art. 931, Cód. Aduanero-).

Algunos autores (6) señalan que una primera lectura del art. 10 muestra que el legislador apunta al contrabando, sin embargo el condicionante de la última frase limita sus efectos al plano tributario interno. Se agrega, que allí se exige un dolo directo, aún cuando en este punto la norma es confusa al caracterizar la finalidad, como la de "percibir" no sólo beneficios, sino exenciones impositivas, cuando éstas se disfrutan, obtienen o gozan pero no se perciben.

Finalmente, cabe señalar que también acude en apoyo de la diferenciación de una y otra figura delictiva, el bien jurídico tutelado. Mientras que en el ilícito tributario se protege la renta fiscal a través de la percepción de beneficios o exenciones impositivas derivadas de las exportaciones o importaciones, en el delito de contrabando, el control aduanero se ejerce sobre el tráfico internacional de la mercadería con un fin más amplio y no sólo de preservación de la recaudación

tributaria, tal es el cumplimiento de las prohibiciones.

Tal como dijera al inicio de este trabajo intento conciliar lo conciliable. Evidentemente el texto del art. 10 no ayuda mucho. Si tenemos en cuenta que el proyecto del Poder Ejecutivo no lo preveía, y vetó el art. 71 de la ley 23.697, que era su antecedente, surge la posibilidad de que su inclusión en la ley no haya sido debidamente analizada. De ser así, correspondería su derogación.

Notas

(1) Art. 1ro., ley 23.771:

"Será reprimido con prisión de un mes a tres años el responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelare la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado".

(2) Art. 71, ley 23.697:

"Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el contribuyente que efectúe facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto en materia de importación o exportación". Este artículo fue vetado por el Poder Ejecutivo junto con todo el Capítulo por Decreto 769/89 (B.O. 25/9/89).

(3) Art. 10, ley 23.771:

"Será reprimido con prisión de dos a seis años el que efectúe facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto en materia de importación o exportación, cuyo fin sea percibir beneficios o exenciones impositivas".

(4) Art. 864 inc. b), Cód. Aduanero:

"Será reprimido con prisión de 6 meses a 8 años el que:... b) realizare cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del servicio aduanero con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere, a los fines de su importación o de su exportación".

(5) Art. 954, inc. a), Cód. Aduanero:

"El que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio".

(6) "Análisis de la Ley Penal Tributaria nro. 23.771". Díaz Ortíz y Marconi, Ed. Cima, pág. 88.