

LA SUPERPOSICIÓN DE LOS TIPOS PENALES DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY URUGUAYA ¹

Germán Aller ²

SUMARIO

1. Sistemática del tipo penal de contrabando.
2. Superfetación de los tipos penales de contrabando y defraudación tributaria.
3. Conclusión.

1. SISTEMÁTICA DEL TIPO PENAL DE CONTRABANDO.

El contrabando ha sido abordado por el ordenamiento penal uruguayo en forma dispersa mediante varias expresiones legislativas, generando ello inconvenientes dogmáticos, así como presentando una innecesaria pluralidad de figuras que bien podrían —y deberían— ser restringidas a un único tipo penal, dotando así al delito de contrabando de unidad científica, mayor certeza y armonía jurídica.

El delito de contrabando no se hallaba tipificado en el Código de 1889. Su primera contemplación legislativa se produjo durante la presidencia de Bernardo Prudencio BERRO mediante el Reglamento de Aduanas y Resguardos

¹ Publicado en *Tribuna del Abogado*, n.º 180, Colegio de Abogados del Uruguay, Montevideo, octubre/diciembre de 2012, pp. 15-17.

² Doctor en Derecho por la Universidad de la República (Montevideo) y Doctor en Derecho por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (Madrid). Profesor Agregado (Grado 4) de Derecho Penal y Adjunto (Grado 3) de Criminología de la Universidad de la República. Profesor de Derecho Penal de la Escuela Nacional de Policía. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (Madrid). Presidente de la Comisión de Derecho Penal del Colegio de Abogados del Uruguay. Secretario del Instituto Uruguayo de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Miembro del Seminario de Derecho Penal, Filosofía del Derecho Penal y Derecho Penal Comparado de la Fundación Ortega y Gasset (Madrid).

del 20 de noviembre de 1860. Esta normativa no describió la conducta punible, sino que su art. 280 expresó: *Toda persona que se encuentre haciendo o protegiendo el contrabando además de perder los bultos que se tomen, sufrirá las demás penas que la ley prescribe*. En el Código Penal de 1934 su art. 257 consagró el tipo penal de contrabando sujetándolo al art. 1 del Decreto-Ley n.º 1.330 de 26 de marzo de 1877 y señaló que la pena a aplicar es la del hurto (art. 340 del C.P.), pero no se refirió al régimen de agravantes (art. 341 del C.P.). Por lo tanto, la pena a recaer va de tres meses de prisión a seis años de penitenciaría, siendo excarcelable en las hipótesis en que no se presume que la eventual condena fuere de dos o más años ³. Esto implica que sean escasas las situaciones en que resulte inexcusable y que, como regla general, el procesamiento deba ser sin prisión salvo en algunas pocas excepciones. Asimismo, el mencionado art. 257 del Código Penal también remite a la Ley n.º 13.318 del 28 de diciembre de 1964. Ésta en su art. 253 establece que el contrabando (*strictu sensu*) consiste en la *entrada o salida, importación, exportación o tránsito de mercaderías o efectos [...] en forma clandestina o violenta, o sin la documentación correspondiente, esté destinada a traducirse en una pérdida de renta fiscal o en la violación de determinados artículos que establezcan leyes o reglamentos especiales aun no aduaneros*.

Existen a la par otras disposiciones vigentes en materia de ilícitos penales de contrabando. A saber:

1. Art. 28 de la Ley n.º 12.091 de 5 de enero de 1954 (delito de contrabando impropio por violación de normas sobre cabotaje).
2. Arts. 5, 7, 8 y 32 del Decreto-Ley n.º 10.316 de 19 de enero de 1943 (delito de contrabando impropio de alcoholes).
3. Art. 30 de la Ley n.º 8.935 de 5 de enero de 1933 (delito de contrabando impropio por violación al régimen de la cuenta abierta).
4. Art. 181 del Código Rural (delito de contrabando de ganado).
5. Art. 177 de la Ley n.º 14.106 de 14 de marzo de 1973 (delito de contrabando

³ LANGON, Miguel, *Código Penal y Leyes Penales Complementarias de la República Oriental del Uruguay*, t. II, 2.ª ed., Universidad de Montevideo, Montevideo, 2010, pp. 541-543.

por extracción de arena, rocas, minerales o vegetales marinos).

6. Decreto-Ley n.º 14.294 y Ley n.º 17.016 (delito de contrabando de estupefacientes, precursores químicos, etc.).
7. Art. 19 de la Ley n.º 17.835 de 2004 (movimiento de dinero o valores por montos superiores a U\$S 10.000).
8. Art. 81 de Ley n.º 17.343 de 25 de mayo de 2001, art. 8 de Ley n.º 17.835 de 23 de setiembre de 2004 y art. 28 de Ley n.º 18.026 de 2006 (delito de lavado de dinero procedente de delitos graves).

La doctrina vernácula sostiene que en el contrabando el titular del bien jurídico es la sociedad, la cual se perjudica por la evasión a la renta fiscal o al pago de impuestos aduaneros ⁴. Se trata de un tipo penal abierto, constituido por un comportamiento defraudatorio en materia fiscal y que debe cumplimentarse con otras disposiciones de similar o inferior jerarquía, ya que queda restringido a las normas aduaneras y tributarias de distinta entidad, siendo además un tipo penal parcialmente en blanco que se remite a otras leyes ⁵, con los inconvenientes harto sabidos en materia de su precepto indeterminado (genérico) y el bien jurídico difuso e intangible, que llega al punto de la inconstitucionalidad ⁶.

Siguiendo a FARACCHIO, las infracciones aduaneras se clasifican en contrabando, defraudaciones y contravenciones o diferencia, resultando eventualmente delictivas las dos primeras. Nuestro ordenamiento jurídico en la materia asimilaba la tentativa a la consumación y no admitía el error propio o

⁴ CAIROLI, Milton, y LARRIEUX, Juan Carlos, *El delito de contrabando*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1976, p. 10. También, LANGON, Miguel, *El delito de contrabando*, Acali, Montevideo, 1980, p. 31.

⁵ GONZÁLEZ, Ariosto, *Tratado de Derecho Aduanero uruguayo*, t. I, Facultad de Derecho, Montevideo, 1962, p. 57.

⁶ LANGON, Miguel, *Curso de Derecho Penal y procesal Penal*, Del Foro, Montevideo, 2000, pp. 156-160. Asimismo, CAIROLI, Milton, *El Derecho penal uruguayo y las nuevas tendencias dogmático penales*, t. I, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2000, pp. 73-74.

ajeno, o la falta de intención para perjudicar o defraudar al Fisco (arts. 281-287, Ley n.º 13.318 de 28/12/64), transformando a la responsabilidad en meramente objetiva ⁷. Empero, merced a la modificación introducida al art. 18 del Código Penal Patrio mediante la Ley de Seguridad Ciudadana (art. 1 de la Ley n.º 16.707 de 1995), agregándole *in fine*: *En ningún caso podrá castigarse por un resultado antijurídico, distinto o más grave que el querido, que no haya podido ser previsto por el agente*, se esclareció que las responsabilidades de tipo objetivo no tienen cabida en el ordenamiento penal uruguayo. Con ello, quedó definitivamente desechada toda duda el rechazo de la responsabilidad penal objetiva en nuestro *corpus iuris* y, por tanto, la previsibilidad es el elemento decisivo, pero solo para los casos de conductas dolosas y aquellas que expresamente admitan su sanción por imprudencia ⁸.

Sin embargo, ya antes del agregado al art. 18 del Código Penal se llegaba a igual conclusión sin mayor esfuerzo en virtud de que la presunción de responsabilidad penal que se hacía en materia aduanera por la simple demostración del hecho material no obligaba al juez penal, quien se rige por el principio de culpabilidad y el dolo contenido en el tipo penal. De esta manera, caía igualmente la presunción de responsabilidad por razones meramente objetivas y se recurría a la faz subjetiva ubicada en el tipo y determinante del injusto reprochable. Además, la clave del contrabando no es la violencia o clandestinidad, sino la falta de documentación correspondiente ⁹.

⁷ FARACCHIO, Juan Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero y Portuario*, t. I, Amalio M. Fernández, Montevideo, 1972, pp. 615-616.

⁸ PETITO, José, "Algunas reflexiones acerca del alcance de la nueva oración final del art. 18 del Código Penal", en *Revista de Ciencias penales*, n.º 3, Carlos Álvarez-Editor, Montevideo, 1997, pp. 139-147.

⁹ CAMAÑO ROSA, Antonio, *Tratado de los delitos*, Amalio M. Fernández, Montevideo, 1967, p. 310. También, GONZÁLEZ, Ariosto, *Tratado de Derecho Aduanero uruguayo*, t. II, Facultad de Derecho, Montevideo, 1964, pp. 165-166. Asimismo, FARACCHIO, Juan Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero y Portuario*, t. I, p. 618.

2. SUPERFETACIÓN DE LOS TIPOS PENALES DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

El delito fiscal no tiene un criterio ontológico para determinar unánimemente cuándo una violación a la ley tributaria es delito o un ilícito no penal. Se sigue un criterio empírico, insuficientemente resuelto por el Código Tributario. El Derecho penal tributario o impositivo no es autónomo ni independiente del Derecho penal convencional ni del procesal penal, sino subsumido a éstos. De modo tal que la defraudación tributaria, la instigación pública a no pagar tributos, el no verter lo recaudado para el fisco, el encubrimiento, la participación delictual, los actos en general que hagan peligrar los impuestos, así como la violación al ordenamiento impositivo, se supeditan al Derecho penal sustantivo y procesal.

Conforme a lo antes reseñado, la defraudación tributaria queda absorbida por la figura del contrabando (art. 253 de la Ley n.º 13.318 de 1964 y art. 257 del C.P.), ya que, si bien una misma acción puede estar descrita por dos leyes penales, no debe sancionarse a una persona dos veces por la misma conducta (*ne bis in idem*). Vale decir, si por ejemplo una mercadería es hallada en régimen de Zona Franca y se comercializa de esa manera, mal puede realizarse una superfetación penal por defraudación tributaria respecto de bienes no sujetos a este tipo de gravámenes, sino al estatuto inherente a su condición de mercadería en tránsito en virtud de la eventual infracción que se cometa en la Zona Franca, pero no en relación a la tributación por ser ajena al hecho generador del tributo.

Por otra parte, si se priorizan los intereses de la Dirección General Impositiva (D.G.I.), entonces no podría tipificarse contrabando, sino únicamente la defraudación tributaria. Más aún, el delito de contrabando de por sí contiene a la defraudación en su tipo penal objetivo (art. 253 de la Ley n.º 13.318 de 1964 y art. 257 del C.P.). Nuestro régimen represivo aduanero comprende las dos conductas, siendo bipartito: contrabando y defraudación¹⁰. La superposición de ambos reproches implica una hipótesis de *bis in idem*. Por

¹⁰ FARACCHIO, Juan Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero y Portuario*, t. I, p. 621.

principio de especificidad –en todo caso– correspondería dilucidar si ha existido delito de contrabando, pero no la defraudación tributaria, que está ya abarcada por el contrabando. Son tipos penales que se excluyen recíprocamente y no un concurso entre varias calificaciones delictuales que se aplican a una misma conducta. Se ha de resolver cuál es la alternativa sin adicionarse unas a otras (contrabando o defraudación tributaria), ya que –como enseña GONZÁLEZ– el Derecho aduanero es un conjunto de normas jurídicas que tiene individualidad dentro del Derecho fiscal. Esa individualidad se distingue por sus fundamentos y métodos, además de otros supuestos de fondo y procesales que también lo diferencian ¹¹.

A fin de cuentas, el Derecho aduanero se destaca por la finalidad de recabar impuestos y su carácter de relación tributaria. La defraudación puede ser tomada como sinónimo de *fraude* al orden financiero (ya contenida en el delito de contrabando) o como figura específica de infracción establecida en leyes especiales, pero con la importante salvedad de que, como indica GONZÁLEZ: *Lo que las leyes financieras llaman 'fraude' y 'defraudación' no corresponde con los conceptos del Derecho penal* ¹².

Retornando al antes mencionado ejemplo, cabe destacar que el art. 19 de la Ley de Zonas Francas (n.º 15.921) establece que los usuarios de ellas *están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse...* Asimismo, conforme a lo edictado por el art. 22 de dicha Ley: *Los bienes, servicios, mercaderías y materias primas introducidas en las Zonas Francas y los productos elaborados en ellas, podrán salir de las mismas en cualquier tiempo, exentos de todo tributo, o cualquier otro instrumento de efecto equivalente, gravámenes y recargos creados o a crearse, incluso aquellos en que por ley se requiera exoneración específica cualquiera fuera su naturaleza.* En definitiva, no puede imputarse delito de defraudación tributaria ni contrabando cuando el *contra bandum, id est contra banum* no afecta a las finanzas ni a la economía (rentas fiscales que recauda la Aduana), así como no se atacan bienes jurídicos de interés colectivo.

¹¹ GONZÁLEZ, Ariosto, *Tratado de Derecho Aduanero uruguayo*, t. I, p. 41.

¹² GONZÁLEZ, Ariosto, *Tratado de Derecho Aduanero uruguayo*, t. II, p. 108.

3. CONCLUSIÓN.

En suma, según viene de decirse el tipo penal de contrabando abarca el tipo objetivo de la defraudación tributaria. A efectos de evitar juzgar y penar dos veces lo mismo (*bis in idem*), y en aplicación de los principios de tipicidad, especificidad y legalidad, deben excluirse recíprocamente ambos tipos penales, prevaleciendo el de contrabando que contiene la defraudación y el trasiego ilícito de mercadería.