

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y RELACIÓN JURÍDICA ADUANERA(*)

POR ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I. La relación jurídica en la doctrina clásica.
- II. La relación jurídica como estructura formal que relaciona conceptos.
- III. La fórmula de la estructura jurídica y su desdoblamiento.
- IV. La relación jurídica en el derecho público y en los derechos reales.
Las relaciones generadas por la creación del derecho
- V. Diferentes acepciones del vocablo "relación jurídica".
- VI. La clasificación de las relaciones jurídicas según los intereses tutelados por las reglas de derecho y la especialidad de las diferentes ramas del derecho.
- VII. La relación jurídica tributaria.
- VIII. La relación jurídica aduanera y la obligación tributaria aduanera.
- IX. Las características esenciales de la relación jurídica aduanera.
- X. Conclusiones

I.- LA "RELACIÓN JURÍDICA" EN LA DOCTRINA CLÁSICA.

1) Los hombres de derecho solemos asociar el concepto de "relación jurídica" con el vínculo relevante para el derecho que existe entre dos o más individuos. Hay muchas maneras en que dos o más seres humanos pueden vincularse, pero no todas ellas son relevantes para el derecho. Sólo

lo son aquellas a través de las cuales, alguno o algunos de los miembros de la sociedad crean, adquieren, modifican o pierden algún tipo de facultad o poder en relación con otro u otros.

2) El mayor desarrollo de este instituto se produjo en el ámbito del derecho privado, donde se marcó el rumbo de la teoría general del derecho a través de los estudios relativos al "acto jurídico" y el derecho de los contratos. En este

(*). Este trabajo fue presentado por el autor en el "Tercer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero", organizado por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas y celebrado en Barcelona los días 7 y 8 de junio de 2007.

ámbito se consideró que la "relación jurídica" consistía en un vínculo entre personas, en mérito del cual, una de ellas puede pretender algo a lo que otra está obligada¹.

3) Este punto de vista, que denominaremos clásico, considera que el derecho no crea los términos de la relación, sino que los encuentra naturalmente constituidos en la realidad, no haciendo más que determinarlos y disciplinarlos. El derecho reconocería algo preexistente, que es la "relación social", a la cual hace relevante, elevándola a la categoría de "relación jurídica" tutelando los intereses éticos, políticos y económicos en juego y fijando los límites de las exigibilidades recíprocas.

4) Esta concepción tiene en cuenta que la "relación" es entre hombres, entre individuos (o, en conceptos jurídicos, entre "personas"), pues el derecho es un producto necesario de la naturaleza humana y surge siempre, allí donde haya intersubjetividad, coexistencia, es decir, sociedad.

5) El carácter de la relación, así, vendría dado por el derecho, quien reconoce la existencia de esa relación y le da sentido jurídico, generando a partir de ella, derechos y obligaciones entre sus protagonistas.

6) Savigny se ocupó en 1839 de las "relaciones jurídicas" en cuanto se manifestaran en el derecho privado, rama del derecho a la cual consideraba como objeto especial de su obra². Allí reivindicaba la voluntad del individuo como derecho subjetivo, exaltaba la autonomía de la voluntad como fuente creadora del derecho³ y establecía la relación jurídica como una relación entre personas en donde la voluntad de cada una de ellas era acotada por el derecho objetivo⁴.

7) Del análisis del pensamiento de este extra-

ordinario jurista destacamos que la "relación jurídica":

a) era estudiada en sus comienzos dentro del exclusivo ámbito del derecho privado;

b) es concebida como un vínculo entre personas;

c) tiene como su núcleo principal el "derecho subjetivo", que es concebido como previo e independiente del ordenamiento jurídico vigente, es decir con independencia del derecho objetivo.

d) es analizada focalizándose en la creación de normas por los particulares dentro de la esfera de la autonomía de la voluntad, en donde el contrato era señor indiscutido. El concepto de "relación jurídica" estaba altamente comprometido con el principio de autonomía de la voluntad en la creación de derecho, recelando del derecho objetivo, al que se veía como amenaza potencial a las libertades individuales o, al menos, como restrictivo de la autonomía de la voluntad en materia contractual;

e) constituye un concepto que deriva de un análisis "formal" del derecho, pues parte de la estructura abstracta e invariable de la norma jurídica con independencia de los contenidos axiológicos que posea la misma. Esta conclusión si bien no se encuentra explicitada, se halla implícita, pues es válida cualquiera fuera el contenido de la norma; fuere que ésta contemplara los derechos y obligaciones emergentes de un testamento, de un contrato de compraventa, de una venta con reserva de usufructo, de un hijo menor de edad frente al padre o de un esposo frente a su cónyuge.

8) Esta primera concepción de la "relación jurídica", que llamaremos "tradicional", se consideró integrada por tres elementos esenciales: sujeto, objeto y causa:

1. DEL VECCHIO, Giorgio, "Filosofía del Derecho", Barcelona Ed. Casa Bosch, 1974, paginas 400/401.

2. SAVIGNY, Federico Carlos de, "Sistema del Derecho Romano actual", traducción del alemán al francés por Ch. Genoud y del francés al español por Jacinto Mesía y Manuel Poley, Madrid, Editorial, F. Góngora y Compañía Editores, 1878, Tomo I, Libro Segundo, Capítulo Primero, § 52, pag. 222, en donde expresa "... voy ahora a ocuparme de desenvolver los caracteres esenciales de dichas relaciones en cuanto pertenecen al derecho privado; y como este derecho es el objeto especial de mi obra, la frase relaciones de derecho significa en ella, sin distinción alguna, las peculiares del derecho privado".

3. SAVIGNY, obra citada, § 52, pag. 224, donde expresa: "el derecho, considerado en la vida real ... nos aparece como un poder del individuo. En los límites de este poder reina la voluntad del individuo, y reina con el consentimiento de todos. A tal poder o facultad lo llamamos nosotros "derecho" y algunos "derecho subjetivo"; añadiendo, "sirve el derecho a la moral, no cumpliendo directamente sus preceptos, sino asegurando el individuo el ejercicio de su libre arbitrio".

4. SAVIGNY, obra citada, § 52, pag. 224, "... bajo el punto de vista en que nos hemos colocado, cada relación de derecho nos aparece como relación de persona a persona, determinada por una regla jurídica, la cual asigna a cada individuo un dominio donde su voluntad reina independientemente de toda voluntad extraña".)

a) la relación se produce al menos entre dos sujetos: el sujeto pretensor y el sujeto obligado. El primero tiene la facultad o poder emanado de la ley y el segundo es aquél a quien el primero puede exigir el cumplimiento de determinada conducta;

b) el objeto de la relación es la conducta requerida a los sujetos, es decir la prestación de dar, hacer o no hacer, exigible en el caso dado por el sujeto pretensor y debida por el sujeto obligado; y

c) la causa de la relación es, dentro de los diversos conceptos aplicables a este equívoco vocablo, la llamada "causa fuente" de la obligación, es decir la ley o el contrato de donde surge la facultad de unos y el deber de sumisión de otros.

9) Esta concepción sostenía que la relación jurídica no sólo se planteaba entre sujetos sino que, en el caso de los derechos reales, como el de propiedad, la relación jurídica se entablaba entre el sujeto y la cosa. Definiendo la relación jurídica como una posición de "poder" de una persona y de un "deber" de otra u otras tendiente a proteger un "interés", resulta difícil explicar la relación jurídica en que haya un derecho subjetivo de propiedad sin que haya un correlativo deber de otras personas. Sin embargo es usual que la doctrina civilista sostenga que en el derecho de propiedad la relación principal se produce en relación con la cosa, sin intermediario alguno, y que la obligación general de abstención y reconocimiento de la propiedad ajena es secundaria, refleja y no correlativa al poder del titular⁵.

10) Dado que el derecho existe con el fin de regular la coexistencia entre individuos, sólo entre personas puede existir una relación jurídica, por lo que la relación entre un individuo y una cosa sin punto de contacto con los demás

individuos escaparía de la esfera del derecho. Sin embargo el derecho de propiedad es considerado como una parte importante del derecho. Sin perjuicio de la intensidad de la relación con los demás individuos, no cabe duda que hay un deber general negativo del resto de los individuos de abstenerse de impedir el ejercicio de aquél poder⁶; es la llamada obligación pasivamente universal de respeto al derecho del titular (volveremos sobre esta cuestión en los párrafos 31, 32 de este trabajo).

11) Uno de los cuestionamientos a la teoría tradicional fue respecto a si los elementos o términos de la relación jurídica son datos preexistentes que se encuentran en la realidad o, por el contrario, la relación jurídica requiere de un ordenamiento jurídico que los consagre como tal. En otras palabras, ¿es concebible el derecho subjetivo sin la existencia de un derecho objetivo?

12) Modernamente nadie desconoce que el derecho subjetivo no existe "per se", con antelación a cualquier sistema u ordenamiento jurídico. Un contrato o un delito no son tales si no hay una ley que califique a estos hechos como tales. Lo que convierte a un suceso de la naturaleza en hecho jurídico, en acto jurídico o en acto antijurídico, no es su ser natural (causalmente determinado), sino el significado objetivo que a ese hecho o acto le otorga la ley. El derecho subjetivo no sería entonces, un interés protegido por las normas jurídicas, sino que su esencia se desprendería de la protección misma provista por esas normas⁷, pues nadie puede acudir al Estado (en su función judicial) a exigir el cumplimiento de un contrato cuyas cláusulas no fueran aceptadas por el derecho objetivo y sin que el agente posea legitimación procesal como Sujeto Pretensor.

5. SANTORO PASSARELLI, Francesco, "Doctrinas generales del derecho civil", traducción de A. Luna Serrano, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1964, Capítulo III, § 16, pag. 69.

6. MESSINEO, Francesco, "Manual de Derecho Civil y Comercial", traducción de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa América, Tomo III, 1971, § 76, N° 1, pag. 197/198. VON THUR, Andreas, ("Derecho civil - Teoría general del Derecho civil alemán", traducción directa del alemán de Tito Ravá, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1946, Tomo I-1, § 6, pag. 169), sostiene que el derecho de propiedad presenta dos aspectos: uno interior, de relación del sujeto con la cosa, y uno exterior del sujeto frente a las demás personas, añadiendo que la relación jurídica es consistente con lo que él denomina el aspecto exterior.

7. KELSEN, Hans, "Teoría pura del derecho", Segunda Edición, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1979, traducida del original en alemán por Roberto J. Vernengo, § 32, pag. 178.

II.- LA RELACIÓN JURÍDICA COMO ESTRUCTURA FORMAL QUE RELACIONA CONCEPTOS

13) Como desafío a la concepción tradicional que concibe a la relación jurídica como una relación entre individuos, se sostuvo que la relación jurídica no es un vínculo entre personas sino entre conductas, llegando algunos más allá, al sostener no sin serios fundamentos, que en realidad se trata de una relación entre conceptos que mencionan conductas.

14) Nadie desconoce que siendo el derecho un sistema de motivación social, sólo le importa la conducta de los hombres⁸, no abarca a las ideas, los sentimientos, el aspecto físico u otras características o accidentes de la personalidad en la medida en que no tengan relación con la conducta humana. Tampoco le importa cualquier conducta humana sino sólo aquella que considera relevante para regular la coexistencia pacífica. El ordenamiento selecciona segmentos de conducta que considera relevantes para resolver posibles conflictos entre los individuos (interferencias intersubjetivas). Esos segmentos de conducta son conceptuados en las normas jurídicas. Es decir, las conductas relevantes, en cuanto descriptas en la norma, no son otra cosa que conceptos⁹.

15) Cuando consultando el repertorio de leyes leemos que "quien vende un objeto a otro y ha percibido su precio debe entregárselo" o que "quien roba debe ser castigado con pena de prisión", no estamos ante hechos reales que suceden en este momento a cierta distancia nuestra, sino que es una mera hipótesis, una idea del legislador

que éste corporizó en una norma. Las normas que leemos están relacionando "conceptos" de hechos o de conductas¹⁰, pero no son los hechos y conductas en sí mismas, lo que es más claro si pensamos que podemos estar leyendo repertorios de leyes vigentes siglos atrás en países que ya no existen y cuyas normas ya no rigen. Mas adelante volveremos a este tema. Advirtamos ahora que la "relación jurídica" puede verse, al menos, desde dos distintos puntos de vista: conceptual o real y que en los párrafos precedentes la hemos visualizado desde el primero de ellos.

III.- LA FÓRMULA DE LA ESTRUCTURA JURÍDICA Y SU DESDOBLAMIENTO

16) Los estudios de la doctrina penal respecto de lo que se dio en llamar el "tipo penal" se transmitieron al resto de las disciplinas jurídicas. Aceptando que nos hallamos ante conceptos, imaginemos por vía de hipótesis el concepto de "comisión de delito de contrabando" (el que, a su vez, estará integrado por varios otros elementos que dan sentido a la palabra "contrabando") y un concepto de "castigo consistente en la pena de prisión por un juez", unidos por un "deber ser". En tal caso la "relación jurídica" no consistiría en los conceptos enlazados, sino, como su nombre lo dice, en el enlace mismo, es decir la relación o nexo entre los conceptos jurídicos, incluyéndolos a estos mismos. La "relación jurídica" consistiría, entonces, en el precepto jurídico completo y total¹¹; es decir, en el antecedente, más el consecuente más la cópula del "deber ser" ("el que

8. KANT, Immanuel, *"La metafísica de las costumbres"*, traducida por Adela Cortina Orts y Jesús Conill Sancho, Barcelona, Ediciones Altaya, 1993, Primera Parte, Capítulo Segundo, Sección Primera, § 11, pag. 75; KELSEN, Hans, *"Teoría pura del derecho"*, antes citada, § 28, pag. 129; COSSIO, Carlos, *"La teoría egológica del derecho"*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, Segunda Edición 1964.

9. Se ha definido al "concepto" como el pensamiento de la estructura de un objeto, es decir, de las notas esenciales del mismo, entendiendo por esenciales las que son forzosas para que el objeto sea tal, de manera que desapareciendo una de ellas desaparece el objeto. Así, por ejemplo, "triángulo" es el pensamiento de una figura de tres lados que se cortan dos a dos, si no posee tres lados o ellos no se cortan dos a dos, no es un triángulo (FATONE, Vicente, *"Lógica y Teoría del conocimiento"* Buenos Aires, 1953, pag. 27 y siguientes). A la vez, el concepto es un elemento lógico que se refiere y supone un objeto, pues el concepto representa al objeto en el plano del pensamiento, entendiendo por objeto todo lo que es capaz de admitir un predicado cualquiera, todo lo que puede ser sujeto de un juicio. (ROMERO, Francisco, *"Lógica y Nociones de Teoría del conocimiento"*, Buenos Aires, 1962, pag. 37).

10. SCHREIER, Fritz, *"Conceptos y formas fundamentales del derecho"*, Buenos Aires, Editorial Losada, traducción directa del alemán por Eduardo García Maynez, 1942, pag. 103; en igual sentido, COSSIO, Carlos, *"La teoría egológica del derecho"*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, Segunda Edición 1964, pag. 304.

11. SCHREIER, obra citada, pag. 163.

comete delito de contrabando debe ser castigado por un juez con pena de prisión"). Ello tiene efectos prácticos, como veremos más adelante.

17) Lo antes mencionado permite evitar la dificultad que se les presenta a algunos hombres de derecho para distinguir la "obligación jurídica" de la "relación jurídica" a las que, a menudo, terminan por considerar sinónimos cuando no lo son, pues la "relación jurídica" no sólo comprende a la "obligación" sino también a la facultad de exigirla por parte del sujeto pretensor.

18) Es usual que la relación jurídica que adopta la estructura formal de una norma jurídica sea enunciada en fórmulas tales como:

- a) "quien mata debe ser preso";
- b) "quien elude el pago de impuestos debe ser castigado con prisión y multa"; o
- c) "quien declara inexactamente ante la aduana los datos de la mercadería que pretende importar o exportar debe ser objeto de una multa".

19) Estos ejemplos formulan normas jurídicas que son distintas entre sí y que se inspiran en diferentes valoraciones pero que, sin embargo, reconocen una misma estructura formal.

20) De acuerdo con ellas, ante determinados actos o circunstancias debe aplicarse determinada sanción, vista esta última como un acto coactivo, consistente en la privación de un bien, aún contra la voluntad del afectado¹², lo que le da su característica a la norma de derecho por diferencia con las normas éticas. La fórmula sería en todos los casos que "Dado un hecho en el tiempo que la sociedad considera reprochable, debe ser la aplicación de una sanción". Esto es verdad, pero sin embargo, no es toda la verdad.

21) Dicha fórmula peca por defecto pues conceptúa solo una parte del precepto jurídico com-

pleto. No tiene en cuenta su función primordial que permanece oculta, que es la de evitar el incumplimiento de un deber¹³, por lo que la norma completa requiere de la norma que conceptúe ese deber¹⁴. Así en los ejemplos anteriores (formulados en el precedente párrafo 18) los antecedentes de esas normas (que no se encuentran explicitados) expresan respectivamente:

- a) "no se debe matar";
- b) "no se debe eludir el pago de los impuestos"; y
- c) "la declaración a la aduana de los datos de la mercadería que se pretende importar o exportar debe ser veraz".

22) Por lo tanto, la norma completa requiere desdoblarse su estructura normativa, separando la prestación debida por el sujeto obligado frente al sujeto pretensor, de la sanción en caso de no cumplirse con la prestación debida, lo que se puede formular disyuntivamente¹⁵ de la forma que se indica en la siguiente fórmula (que llamaremos Fórmula "A"):

Fórmula "A"

- | |
|--|
| <p>1) <i>Dado un hecho en el tiempo (Ht)</i></p> <p>2) <i>debe ser</i></p> <p>3) <i>una prestación (P)</i></p> <p>4) <i>por alguien obligado (Ao)</i></p> <p>5) <i>frente a un sujeto pretensor (Sp)</i></p> <p>6) <i>o</i></p> <p>7) <i>en el caso que no se cumpliera con dicha Prestación (No P)</i></p> <p>8) <i>debe ser</i></p> <p>9) <i>la aplicación de una sanción (S)</i></p> <p>10) <i>por un funcionario obligado (Fo)</i></p> <p>11) <i>quien responderá frente a la Comunidad Pretensora (Cp).</i></p> |
|--|

12. KELSEN, Hans, "Teoría pura del derecho", antes citada, § 27, pag. 123.

13. Kelsen sostiene que la norma que contempla la sanción ante el hecho (a la cual denomina norma "primaria"), implícitamente está contemplando la norma consistente en el deber de realizar la conducta opuesta a la que se conceptúa como antecedente. El gran maestro vienés no considera importante desarrollar esa norma implícita, que él denomina "secundaria". Sin embargo, como veremos, en la materia que desarrollamos ella desempeña una importante función, pues es en esa parte de la norma en donde se encuentra el "hecho jurídico" y que en derecho tributario denominamos "hecho imponible", "hecho gravado", "hecho generador de la obligación tributaria" o "hipótesis de incidencia del tributo". Esta parte de la norma es además, en donde se encuentran los bienes jurídicos que se intenta tutelar.

14. SCHREIER, obra citada, pag. 162. En el ámbito penal, Binding sostenía que lo que se viola no es la ley penal, sino un precepto distinto y autónomo, usualmente no legislado pero que, no obstante, posee la misma jerarquía que el legislado (SOLER, Sebastián, "Derecho Penal Argentino", Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1956, Tomo I, § 13, pag. 123).

15. COSSIO, Carlos "Teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad", Editorial Abeledo Perrot, segunda edición, Buenos Aires, 1964, paginas 333; 662 y nota 17 en esta última página.

23) Esta estructura normativa adopta la forma de un juicio disyuntivo, caracterizado por dos alternativas que se excluyen¹⁶ para lo cual contempla, por una parte la conducta que la sociedad exige al ciudadano y, por otro lado, la complementa con la conducta que la sociedad exige al juez en caso de que aquella otra fuera desobedecida.

24) Ante la controversia que se da en el mundo real, la tarea del jurista consistirá en "desformalizar" esta fórmula sustituyendo los símbolos de la misma por las circunstancias del caso personalizando las conductas.

25) Los destinatarios del mandato normativo en uno y otro caso son distintos. La primera parte de la norma (elementos 1 a 5 del gráfico "A") está dirigida al sujeto obligado, a quien se le indica la conducta debida, mientras que la segunda parte (elementos 7 a 11 del referido gráfico) se dirige al funcionario (administrativo o judicial, según el caso) imponiéndole a éste la obligación de aplicar la pena a quien no cumplió con la prestación debida.

26) En la primera mitad de la norma¹⁷ se advierte con claridad en que consiste el derecho subjetivo del sujeto pretensor, mientras que en la segunda mitad¹⁸, surge la sanción como compulsión al cumplimiento. Esta fórmula permite visualizar con mayor claridad los elementos que integran la estructura normativa y su funcionamiento, lo que facilita nuestra explicación sobre el fenómeno de la "relación jurídica" que intentamos desarrollar en este trabajo.

27) En este esquema formal, la doctrina tradicional pensaba la relación jurídica clásica de la manera que se formula en la primera parte de la estructura normativa (la endonorma), pues allí es donde puede manifestarse la autonomía de la voluntad, tanto para determinar el supuesto de hecho como la prestación consecuente. Es en esta zona donde el derecho privado (aunque no exclusivamente él) puede desarrollarse. En la segunda

parte de la norma (la perinorma) prevalece el derecho público. Allí la voluntad del particular deja de ser protagónica y el funcionario que dicta la norma individual sancionatoria pasa a desempeñar el papel principal.

28) El punto 1) de la fórmula (gráfico "A" en el párrafo 22) es lo que la teoría del derecho privado denomina con los vocablos "hecho jurídico", "supuesto de hecho", "presupuesto de hecho" y que en doctrina italiana se denomina "fattispecie" y en la doctrina alemana "Tatbestand", es decir, la descripción de los hechos, circunstancias y demás elementos cuya realización genera la obligación del Sujeto pasivo de realizar la prestación y el derecho del Sujeto Pretensor de exigirla. En el derecho tributario, este elemento recibe la denominación de "hecho imponible", "hecho gravado", "hecho generador" o "hipótesis de incidencia tributaria". Para evitar confusiones designaremos a continuación este concepto con el vocablo "supuesto de hecho", salvo cuando nos refiramos específicamente a la materia tributaria en que utilizaremos el vocablo "hecho imponible".

29) El vínculo de derecho que se desprende de la segunda parte de la norma se plantea, entre otros ejemplos, con mucha nitidez en el tipo penal (que encuadra en el punto 7 del gráfico "A") cuya realización genera el deber de la autoidad de aplicar la pena al infractor.

IV.- LA RELACIÓN JURÍDICA EN EL DERECHO PÚBLICO Y EN LOS DERECHOS REALES. LAS RELACIONES GENERADAS POR LA CREACIÓN DEL DERECHO

30) Como hemos visto, la doctrina tradicional

16. El juicio disyuntivo se caracteriza por ofrecer una doble alternativa en donde no se afirma una de las dos alternativas sino que se afirma la relación entre ellas: "C es P o es No P". El juicio no dice que la conducta es "P" o que la conducta es "No P", se afirma que "es P o No P". No se trata de dos juicios, sino de uno sólo (FATONE, Vicente, obra citada, pag. 24). La conducta puede ser cumplir la prestación (P) o no cumplir la prestación (No P), en cuyo caso la conducta del juez podrá ser aplicar la sanción (S) o no aplicarla (No S). Ello pone en evidencia el libre albedrío de quien protagoniza la conducta prevista en la norma y diferencia la ley jurídica que se manifiesta en el mundo de la libertad, de la ley de la naturaleza que se manifiesta en el mundo de la causalidad, es decir, en el mundo de la necesidad.

17. A esta primera mitad de la norma Carlos Cossio la denomina "endonorma" y comprende a la que Kelsen llama norma "secundaria".

18. A esta segunda mitad de la norma Carlos Cossio la denomina "perinorma" y comprende a la que Kelsen llama norma "primaria".

concebía la relación jurídica como vínculo entre individuos (ver párrafos 1,2,4 y 7 de este trabajo), de los cuales uno es sujeto pretensor y el otro un sujeto obligado; pero si de relaciones personales en el ámbito jurídico se trata, no cabe descartar que también haya relación entre el individuo facultado para crear o aplicar la norma y quien queda obligado por ella o adquiere un derecho en virtud de ella, o entre el encargado de ejecutar la sanción aplicada por la sentencia y quien debe padecerla¹⁹. Se trata de normas que establecen autorizaciones o facultades para dictar reglas generales, como la ley, o reglas individuales, como las sentencias judiciales²⁰.

31) Se ha sostenido que también escaparían a la bilateralidad ciertas normas que crearían sólo derechos potestativos (caso del derecho de rescindir un contrato o de anular un acto jurídico) o absolutos (caso de los derechos reales), en los cuales faltaría el deber jurídico. No obstante, en lugar de él se encuentra la sujeción o el sometimiento, por lo que siempre habría dos términos lógicos de la relación jurídica²¹.

32) En todos estos casos el deber jurídico no está ausente. El mismo existe aunque de una manera pasiva, pues no puede desconocerse que la facultad otorgada a un funcionario para el dictado de una norma implica el deber de la pobla-

ción o de la persona individualizada según el caso, de reconocer y tolerar su validez, así como de acatar el contenido de la misma. También existirá (como hemos visto en el precedente párrafo 9) un deber pasivamente universal en el caso del derecho real de propiedad²². Las más de las veces dicha autorización o facultad se encuentra implícita en el supuesto de hecho previsto en la norma.

33) Si bien el concepto de relación jurídica nació, como hemos visto, en el derecho privado, el avance que el concepto ha recibido permitió extender sus características al derecho público. En la doctrina tradicional se veía la diferencia entre el derecho público y el derecho privado en que el primero regularía las relaciones de los hombres en cuanto miembros de una sociedad política, ocupándose del Estado y las materias en que se encontrara comprometido el interés general, mientras que el derecho privado tendría por objeto las relaciones entre los particulares. No obstante dada la imprecisión en que desemboca este criterio, modernamente se sostuvo que el criterio de distinción radicaría en que en el derecho privado habría una relación de coordinación entre sujetos que se vinculan en un ámbito de igualdad, mientras que en el derecho público habría una relación de subordinación del admi-

20. HART, H.L.A., *"El concepto de derecho"*, traducido por Genaro Carrió, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1995, páginas 101 y 117 a 120, menciona a las "reglas primarias", que son las que imponen deberes, y "reglas secundarias", que son las que confieren potestades, públicas o privadas. Estas últimas pueden ser: "reglas de reconocimiento" que son las que identifican incontrovertiblemente las reglas primarias, "reglas de cambio" que identifican a quienes pueden cambiar las normas primarias y las "reglas de adjudicación" que identifican a quienes pueden juzgar así como el procedimiento para hacerlo. Pese a la similitud de los términos empleados, las reglas primarias y secundarias de este autor no tienen la misma acepción que Kelsen asigna a las normas primarias y normas secundarias que maneja en su "Teoría Pura del Derecho" y a las cuales hacemos referencia en la nota 13.

21. MESSINEO, Francesco, *"Manual de Derecho Civil y Comercial"*, Buenos Aires, EJE, 1971, traducción de Santiago Sentís Melendo, Tomo II, § 7-1, pag. 4

22. KANT, Immanuel, *"La metafísica de las costumbres"*, traducida por Adela Cortina Orts y Jesús Conill Sancho, Barcelona, Ediciones Altaya, 1993, Primera Parte, Capítulo Segundo, Sección Primera, § 11, pag. 75. En 1797 este genial filósofo expresaba *"La definición ordinaria del derecho a una cosa (jus reale, jus in re) es el derecho frente a todo poseedor de la misma, es una definición nominal correcta. Pero ¿qué es lo que hace que yo pueda en consideración de un objeto exterior dirigirme a todo tenedor del mismo y forzarle a reponerme en su posesión? ¿es esta relación jurídica exterior de mi arbitrio una relación "inmediata" con una cosa corporal? Quien piense que su derecho se liga, no inmediatamente a personas, sino a cosas, tendrá que representarse ciertamente lo siguiente (aunque sólo de un modo oscuro): puesto que al derecho de una parte corresponde un deber de la otra, la cosa exterior, aunque la haya perdido el primer poseedor, permanecerá siempre, sin embargo, obligada a él; es decir, se resiste a cualquier otro presunto poseedor, porque ya está unida a él; y así, mi derecho, semejante a un "genio", que acompaña la cosa y la preserva de todo ataque extraño, remite siempre a mí a todo poseedor extraño. Es por tanto absurdo imaginar obligaciones de una persona con respecto a cosas y viceversa, aun cuando sea lícito de todos modos hacer sensible la relación jurídica mediante tal imagen y expresarse así"*. En este caso, el derecho real es concebido como una obligación en la cual el sujeto activo está representado por una persona (titular del derecho), mientras que el sujeto pasivo es ilimitado en su número y comprende a todas las personas que puedan ponerse en contacto con el sujeto activo (PLANIOL, Marcel y RIPERT, George, *"Tratado Teórico Práctico de Derecho Civil Francés"*, traducido por Mario Díaz Cruz, La Habana, Cultural S.A., 1946, Tº III, -Los bienes- con el concurso de Maurice Picard, § 38, pag. 44).

nistrado ante el Estado quien posee supremacía sobre aquél.

34) Este modo de plantear la cuestión constituye una metáfora espacial en la que se visualiza al creador de la norma en un lugar superior (de supremacía) al de quien debe acatarla que se encontraría en un lugar inferior (de sumisión o subordinación). Cuando se presenta al Estado como supraordinado al individuo, se quiere significar que los individuos que actúan como órganos del Estado, producen y aplican normas que, a su vez, regulan la conducta de otros individuos, obligándolos a realizar determinadas conductas²³. Ello no sucede en el derecho privado cuando entra en escena la autonomía de la voluntad, pues en ese caso, son las partes intervinientes quienes en una situación de igualdad crean de común acuerdo la norma a la cual ellas deberán someterse, en la medida en que el derecho objetivo a través de la regla de la autonomía de la voluntad los consagra legisladores de ellos mismos. No obstante, en el "Estado de derecho", cuyo sustento es el principio constitucional de la división de los poderes, el Estado crea la norma a través del órgano que ejerce su función legislativa y somete al órgano que desempeña el Poder Ejecutivo al acatamiento de esa ley, colocando en un pie de igualdad jurídica al Estado con el administrado. Esto es lo que sucede tanto en la relación jurídica tributaria como en la relación jurídica aduanera.

V.- PRECISIONES SOBRE EL VOCABLO "RELACIÓN JURÍDICA" Y SUS DIVERSAS ACEPCIONES

35) Hemos visto antes (párrafo 15 "in fine"), que cabe distinguir distintos puntos de vista de lo que debe entenderse por "relación jurídica". Dado que para avanzar en esta materia es necesario no incurrir en confusiones tengamos en cuenta que el vocablo "relación jurídica" puede hacer referencia:

- a) a la estructura normativa, vacía de contenido (por ejemplo la que describimos en el

Gráfico "A" ubicado en la párrafo 22);

- b) a una regla de derecho con cierto contenido axiológico, independientemente de que la misma tenga o no vigencia y aplicabilidad en el momento en que se la enuncia;
- c) a la vinculación surgida entre dos o más personas como consecuencia de un hecho realmente acaecido en la realidad y que encuadra en una regla de derecho vigente²⁴;
- d) a determinadas características que individualizan los deberes y potestades imperantes en las diferentes ramas de derecho. Es en este último sentido que se habla de "la" relación jurídica tributaria o de "la" relación jurídica aduanera, tal como se la denomina en el título de este trabajo.

36) La estructura normativa descrita en el Gráfico "A" (acepción a) puede ser llevada a cabo a través de una ley aprobada por las autoridades del país y que, habiendo entrado en vigencia, expresara, por ejemplo, que nadie debe ingresar un bien prohibido al territorio aduanero. Esta última nos brinda un concepto, que contempla una relación jurídica entre la aduana y un importador que se encuentra "en potencia" (acepción que se utiliza en el párrafo 35, punto b). Si un día determinada persona importa efectivamente residuos peligrosos que están prohibidos, incumpliendo así con el precepto e incurrir en infracción, la relación jurídica pasaría de la potencia al acto, generando efectos reales e impulsando el deber de actuar de las personas encargadas de hacer cumplir la norma: en este último caso surge una vinculación entre personas (acepción del párrafo 35, punto c). Dado que tanto la regla de derecho (punto b) como la vinculación personal derivada de ella (punto c) se refieren al deber de cumplir y al incumplimiento (respectivamente) de ciertas conductas referidas al control de la importación o exportación de la mercadería, nos encontramos ante una relación jurídica que, por sus características, podemos conceptualizar como una relación jurídica aduanera (acepción del párrafo 35 punto d).

37) La palabra "supuesto de hecho" o sus similares denominan tanto a la figura hipotética

23. KELSEN, Hans, "Teoría pura del derecho", obra citada, § 32, pags. 174 y 175.

24. Es en este caso donde recién la relación se hace personal, entre personas que existen en la realidad. En los supuestos anteriores, así como en el que individualizamos en el punto d), las personas se encuentran en el mundo de los conceptos.

que describe un hecho y sus circunstancias (punto 1 del Gráfico "A" incluido en el párrafo 22), como también al propio hecho concreto que se produce en el espacio y en el tiempo. No es posible avanzar si no tenemos en claro esta distinción. Es por ello que algunos autores distinguen el supuesto hipotético ("fattispecie" o "Tatbestand"), del hecho que acontece en la realidad ("fattojuridico" o "factum")²⁵.

VI.- LA CLASIFICACIÓN DE LAS RELACIONES JURÍDICAS SEGÚN LOS INTERESES TUTELADOS POR LAS REGLAS DE DERECHO Y LA ESPECIALIDAD DE LAS DIFERENTES RAMAS DEL DERECHO

38) Como hemos dicho antes, la estructura de la norma jurídica que hemos visualizado, es apta para relacionar conceptos con diferentes contenidos. Todas las normas jurídicas, fueren con contenido de derecho civil, derecho comercial, derecho laboral, derecho constitucional, derecho administrativo, derecho aduanero o derecho tributario son pensadas a través de conceptos dispuestos en la función allí indicada.

39) Si concebimos a la "relación jurídica" en forma abstracta, como el nexo que surge de la mencionada estructura normativa, deberíamos concluir en que no hay una relación jurídica que

sea calificable como "aduanera" o como "tributaria", pues esas cualidades no surgen de la estructura o relación jurídica en sí, sino del contenido de las normas de que se trate.

40) Si yendo al derecho positivo, analizáramos una norma específica podríamos concebir una "relación jurídica" que es posible que pueda nacer con contenido "aduanero" o "tributario" si del contenido de los elementos de la regla de derecho²⁶ existentes en la norma, surgiera que el objeto de la prestación exigible encuadra dentro de una de esas especialidades. Cuando nos referimos al contenido de los elementos de la regla de derecho, hacemos alusión no sólo al "supuesto de hecho", sino también a la "prestación debida", pues es la relación jurídica en su totalidad (ver párrafo 16, segunda parte de este trabajo) la que nos dará la pauta del interés tutelado por la regla de derecho²⁷.

41) Por su parte, las especialidades serán determinables de acuerdo con los intereses tutelados en cada una de esas ramas del derecho. Pero en este supuesto, la "relación jurídica" aun no habría nacido; seguiría estando en el mundo de las ideas. La misma recién nacerá cuando el "supuesto de hecho" (punto 1 del Gráfico "A") o "el antecedente de la sanción" (punto 7 del Gráfico "A"), según el caso, dejen de estar meramente pensados para realizarse en el espacio y en el tiempo, momento en el que se habrá generado una relación jurídica entre personas, aunque

25. CIFUENTES, Santos, *"Negocio jurídico"*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1986, § 3, pag. 11. En materia tributaria este tema ha sido planteado por el profesor brasileño ATALIBA, Gerardo, (*"Hipótesis de incidencia tributaria"*, traducción del portugués por Roque García Mullin, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1977, §§ 18.4 y 18.5, pag. 50), quien menciona la preocupación imperante sobre este tema en su país, que llevó a Rubens Gomes de Souza, al referirse al "hecho generador" del tributo como concepto de la norma, a aclarar entre paréntesis "concretización de la definición legal de la hipótesis abstracta de incidencia"; terminología que Ataliba acepta adoptando dos denominaciones: "hipótesis de incidencia" para referirse al concepto legal, es decir la descripción legal, hipotética, de un hecho, estado de hecho o conjunto de circunstancias de hecho y "hecho imponible" al hecho efectivamente acontecido en un determinado tiempo y lugar, configurando rigurosamente la hipótesis de incidencia.

26. Preferimos utilizar el vocablo "regla de derecho" para indicar al precepto y "norma" a la estructura que sirve de soporte a los valores de dicho precepto.

27. Supongamos por vía de hipótesis una regla de derecho que expresara que: 1°) ante la importación para consumo de determinada mercadería, 2°) debe ser 3°) el pago de una suma de dinero. Si omitiéramos referirnos al supuesto de hecho descripto en 1), quien nos oyera desconocería la razón de ser de la obligación del pago dinerario, pudiendo suponer que su causa consista en un préstamo, un arrendamiento, una indemnización. Ello quedará despejado si ponemos en su conocimiento la primera parte de la norma. Esto mismo puede suceder a la inversa. Supongamos esta vez que hubiera dos reglas de derecho con un mismo supuesto de hecho y con prestaciones diferentes y que la norma "A" diga que: 1°) ante ingresos superiores a determinada suma; 2°) debe ser 3°) el pago de determinada escala proporcional de impuesto a la renta y que la norma "B" diga que: 1°) ante ingresos demostrativos de una capacidad contributiva superior a determinada suma; 2°) debe ser 3) una declaración jurada determinando los datos de los empleados a cargo y el estado en que los mismos se encuentran a los fines previsionales. En este caso no será el supuesto de hecho, sino la consecuencia jurídica las que determinarán que la regla "A" tiene contenido tributario y la regla "B" contenido previsional. Por ello es que para determinar el objeto de la prestación se debe tomar la regla en su totalidad.

limitada a los segmentos de conducta relevantes para esa regla de derecho.

42) Vimos que la doctrina clásica de la relación jurídica distinguía en ésta a los sujetos, el objeto y la causa. Esos elementos mantienen vigencia en el desarrollo que hemos descripto antes. El objeto de la relación jurídica no consistirá en la simple y llana conducta compelida (la "prestación", contemplada en el punto 3 del Gráfico "A"), sino en el "objeto" de esa "prestación" (o "prestaciones", porque pueden ser más de una o, incluso, entrecruzadas), es decir lo que ha tenido en mira el sujeto creador de la regla de derecho²⁸, y será ese objeto de la prestación el que definirá la finalidad tenida en mira por la relación jurídica. La finalidad buscada determinará, por otra parte, cual es el bien jurídico (el valor) tutelado por la regla de derecho y esto último nos guiará a la rama especializada del derecho en que nos deberemos manejar.

43) No creemos en la "autonomía" del derecho tributario ni tampoco en la autonomía del derecho aduanero. Ninguna de ellas tiene una originalidad propia de tal naturaleza que permita concebirlas como construcciones jurídicas sistemáticas, completas y cerradas que haga innecesaria la recurrencia a otra rama del derecho. Cuando los principios de la rama de derecho en cuestión aparecen como excepciones o especificaciones de los de otra u otras disciplinas a las cuales, además, recurren para aplicarlas supletoriamente a fin de solucionar los casos no previstos, no cabe considerarla como una rama autónoma sino como una rama especializada o específica del derecho²⁹.

44) Esto sucede con el derecho tributario y el derecho aduanero, que aplican supletoriamente las normas del derecho civil y de las obligaciones, del derecho administrativo, del derecho penal y del derecho procesal, según el ámbito de su disciplina de que se trate. No obstante, la aplicación supletoria no será admitida en cuanto los

principios y disposiciones de la disciplina troncal fuera incompatibles con los principios de la rama especializada en cuestión y no satisficieran la finalidad para la cual la regla de derecho se estableció, ya que las particularidades de estas ramas del derecho surgen de las finalidades distintivas que ellas buscan. Es la finalidad buscada la que les da su sentido; es decir, los valores, los bienes jurídicos, que a través de esa regla de derecho, la sociedad pretende tutelar.

45) La especialidad aduanera o tributaria no surgirá, entonces, de la relación en sí misma, sino del contenido que posea la regla jurídica concreta, para lo cual deberá develarse el sentido o finalidad contenida en ella. Esa finalidad que hace al contenido axiológico de la norma, se mueve en un plano distinto al de la lógica normativa que gobierna a la relación jurídica "formal". Por eso, cuando hablamos de una relación jurídica calificándola de civil, comercial, laboral, constitucional, administrativa, aduanera o tributaria debemos pensarla de la manera que indicamos en el párrafo 35 punto d) de este trabajo.

VII.- LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

46) Algunos autores sostuvieron que la relación entre el Estado y los particulares en materia tributaria no era una relación de derecho, sino una relación de poder del Estado respecto de los sujetos sometidos a dicho poder³⁰. Este criterio se compadecía con el entonces imperante en las relaciones del Estado con los particulares. La distinción entre el Estado como órgano creador de la ley que establece el impuesto en función de legislador y como órgano de aplicación de la ley para recaudarlo con facultades limitadas por ella (ver párrafo 33 de este trabajo), permitió la aper-

28. Vemos aquí nuevamente un mismo vocablo que se refiere a dos conceptos diferentes. El "objeto" de la relación jurídica (conforme lo vimos en el párrafo 8-b de este trabajo) es la prestación, más la prestación en sí tiene a su vez un "objeto" que es la finalidad o motivación que la inspira.

29. AFTALIÓN, Enrique, GARCÍA OLANO, Fernando y VILANOVA, José, *"Introducción al Derecho"*, Buenos Aires, Librería El Ateneo Editorial, 1960, pag. 512.

30. JARACH, Dino, *"Finanzas Públicas y Derecho Tributario"*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, pag. 372, sostiene que entre los autores alemanes partidarios de esta teoría se destacaba Ottmar Bühler. VALDÉS COSTA, Ramón (*"Curso de Derecho Tributario"*, Buenos Aires-Bogotá-Madrid, Editoriales Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996, pag.296, nota 3), destaca el debate sostenido por Bühler y Hensel en un acto cumplido en el más alto nivel científico sobre este tema en 1927 publicado en "Hacienda pública española", N° 22, pags. 173 a 206 con traducción de Pérez Royo.

tura hacia una nueva visión jurídica de la relación entre el Estado y el administrado.

47) En 1926 Profesor suizo Ernst Blumentein sostuvo que el derecho tributario estaba configurado por la "relación jurídica" existente entre los órganos que exigen el pago del impuesto y los sujetos afectados por el mismo, considerando que alrededor de este núcleo era necesario construir la regulación del impuesto, sosteniendo que no era un acto de poder sino una verdadera relación de derecho. Esta posición, también sostenida por Albert Hensel³¹, fue seguida en Italia por Achille Giannini quien habló en 1926 y luego en 1928 del "rapporto giuridico d'imposta" que se tradujo al idioma español, fundadamente, como "relación jurídica tributaria"³².

48) Al encomendarse a un órgano del Estado el cobro del tributo se ha sostenido que se produce entre él y los administrados una "relación jurídica tributaria" la cual se centraría en el supuesto de hecho (punto 1 del Gráfico "A" incluido en el párrafo 22 de este trabajo) que es denominado "hecho imponible"³³, el cual describiría la hipótesis ante cuya realización la ley exige la prestación de dar una suma de dinero que genera la obligación tributaria.

49) Como hemos visto, la especialidad o carácter tributario de la relación jurídica no se manifestaría solamente en el "supuesto de hecho" sino en el sentido que éste le da al "objeto" de la "prestación debida"³⁴. En los elementos que los clásicos atribuyen a la relación jurídica: sujeto, objeto y causa, hemos visto que el "objeto" se encuentra reflejado en el motivo buscado por los sujetos con la prestación exigible. Para determinar el significado de la norma en lo que se refie-

re al "objeto" de la misma, es necesario analizar todos los elementos de la relación jurídica; es decir, no sólo la "prestación" debida, sino también el "supuesto de hecho" que le da origen.

50) Para que "la" relación jurídica sea calificada de "tributaria" se puede utilizar un criterio formal que tenga en mira las facultades atribuidas al órgano activo (sujeto pretensor) de la relación jurídica. En los casos en que el sujeto pretensor fuera el Estado o un ente del mismo actuando en función de poder público, la validez y eficacia de la actividad del mismo vendría determinada por su competencia, que estaría delimitada por las atribuciones que la ley ha otorgado al órgano para cumplir su misión o cometido³⁵. Este criterio es contingente pues depende del aumento o disminución de las potestades otorgadas al órgano en cuestión. Por ello preferimos utilizar un criterio sustancial, que apunte a la finalidad o bien jurídico tutelado por la regla de derecho, para cuya determinación será definitorio el "objeto" de la prestación exigida por la regla de derecho. El objeto de la prestación será tributario o aduanero, según la finalidad que el sujeto pretensor esté buscando cumplir.

51) Refiriéndose a la relación jurídica tributaria Giannini expresó que, del ordenamiento jurídico nace, no sólo la obligación de pagar y el correspondiente derecho a exigir una suma determinada cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos en aquél, sino además, una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos tanto del Ente Público como de la persona sujeta a la potestad estatal³⁶. Para hacer mas seguras, fáciles y expeditivas la liquidación y recaudación del tributo el legislador

31. VALDÉS COSTA, Ramón, obra citada, pag. 296.

32. En el valioso estudio preliminar del libro de Giannini (*Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1957) su traductor, el profesor español Fernando Sainz de Bujanda explica las razones de esta traducción.

33. JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Tercera edición, año 1996, pag. 68; DE ARAUJO FALCAO, Amilcar *El hecho generador de la obligación tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1964, parágrafo 26, página 67 con traducción al castellano del Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge.

34. Ver lo que expresamos en el párrafo 40 y su nota 27 a la cual remitimos.

35. Preferimos utilizar la palabra "cometido" o también "misión" del organismo público pretensor para designar a las múltiples actividades o tareas que el derecho pone a cargo de los organismos públicos, en lugar de la palabra "función" pese a que éste término parece mas apropiado para lo que queremos decir, pues las llamadas "funciones estatales" suelen reservarse en el derecho administrativo a las potestades de legislación, de administración y judicial, siguiendo así el criterio de Enrique Sayagués Laso (*Tratado de Derecho Administrativo*, Montevideo, Tomo I, 1963, §§ 15 y 22, páginas 34 y 48 respectivamente).

36. GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, traducido por el Profesor español Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1957, Capítulo II, § 28, pag. 68. En este pasaje queda claro que el concepto de supuesto de hecho está considerado aquí en sentido real y no conceptual.

impone, no sólo al contribuyente sino también a otras personas, múltiples deberes, unos positivos (como la declaración de los elementos de hecho a los que la ley vincula la obligación de satisfacer el impuesto, la participación de actos o el cumplimiento de ciertas formalidades) y otros negativos (como la prohibición de expedir copias de documentos por los que no se hubiera satisfecho el correspondiente impuesto), añadiendo que *"el derecho del ente público a exigir el pago del impuesto constituye la parte esencial y fundamental de la relación, así como el fin último al que tiende el instituto jurídico del impuesto"*³⁷.

52) Este criterio haría escuela y se generalizaría distinguiéndose la relación jurídica tributaria esencial que es la obligación del pago del tributo (también denominada "sustancial" o "principal") y las que, no siendo menos tributarias que la primera, son sin embargo accesorias de la principal, también denominadas "formales" o "secundarias", en cuanto auxilian y posibilitan la realización de ella.

53) Hay, por lo tanto, tantas relaciones jurídicas tributarias como objetos se persigan a través de las diferentes prestaciones debidas. Al objeto "cobro de determinado tributo", por más principal que el mismo sea, se le sumará el de "obtener determinada declaración comprometida del contribuyente", el de "obtener datos de los registros de sus operaciones", etcétera. Teniendo en vista el gráfico "A", vemos que en cada una de esas relaciones jurídicas tributarias habrá un diferente supuesto de hecho (Ht), una diferente prestación debida (P) y una diferente sanción (S) para el caso en que el sujeto obligado no cumpliera con las prestaciones a que está obligado.

54) No obstante, esta pluralidad de "relaciones jurídicas" tributarias entre el Fisco y los suje-

tos pasivos del tributo, se engloban en el concepto de "la" relación jurídica tributaria (ver párrafo 35 punto d), caracterizada porque el objeto de la prestación debida consiste en el deber de pagar un tributo o en un deber tendiente a posibilitar o facilitar dicho pago que hace al cometido tributario asignado al Sujeto Pretensor.

VIII.- LA RELACIÓN JURÍDICA ADUANERA Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

55) Tradicionalmente se concibió a la aduana como una oficina estatal cuya finalidad principal consistía en cobrar tributos aplicables a las mercaderías que eran importadas o exportadas. Esta óptica, tendía a ver a la Aduana como un Estado acreedor y al importador o al exportador como un deudor, lo que se traducía incluso en la legislación represiva aduanera³⁸. Este punto de vista sostenía que el derecho aduanero era una disciplina integrante del derecho tributario³⁹.

56) Con el tiempo, sin embargo, se fue afianzando una distinta concepción de las funciones del servicio aduanero. Esta concepción se sustenta en que el cometido principal de la aduana radica en el control de la importación y la exportación de las mercaderías como un modo de ejecutar la política establecida por el Estado en lo referente al comercio exterior. Esta concepción ve al arancel como una herramienta más, entre otras, utilizada para alentar o desalentar a determinada actividad económica, sobre todo productiva, pasando la actividad recaudatoria a un segundo plano⁴⁰ a punto tal que, aun cuando se eliminaran en forma absoluta los derechos de

37. GIANNINI, obra citada, pag. 68.

38. BARREIRA, Enrique C. y VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo, "La responsabilidad en las infracciones aduaneras", revista jurídica La Ley, Buenos Aires, año 1989, Tomo 1989-A, pag.928.

39. FERNANDEZ LALANNE, Pedro, "Derecho Aduanero", Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1966, Tomo I, pag. 77 donde, este prestigioso autor expresaba que el derecho aduanero tiene un objeto tributario y, formando parte del derecho tributario, es independiente de otras ramas del derecho público.

40. CUCCARESSE, Nicolás Orestes, "Aduana - Importación y Exportación", Buenos Aires, Forum Ediciones, 1961, Capítulo I, § 8, pag. XXV, en donde se expresa "Los derechos de aduana son algo más que un medio para allegar recursos al erario. Desde hace mucho tiempo, y no sólo en nuestro país, la aduana se ha constituido en un instrumento de política económica"; CHOUHY, Adolfo S. "El derecho aduanero como disciplina científica", Revista Derecho Aduanero, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1969, Tomo I-A, pag. 1; SORTHEIX, Juan J.A. "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", Revista Derecho Aduanero, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1973, Tomo V-A, pag.290 y en especial nota 5; BASALDÚA, Ricardo X. "Introducción al Derecho Aduanero", Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 1988, pag. 207; BARREIRA, Enrique C. y VI-DAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo, "La responsabilidad en las infracciones aduaneras", revista La Ley, Buenos Aires, 1989, Tomo 1989-A, pag. 930.

aduana, el país no podría, sin embargo, prescindir del servicio aduanero a fin de hacer cumplir las demás medidas de policía del comercio internacional. Este punto de vista se ha visto reforzado por la conciencia que los países occidentales han tomado del rol primordial que la aduana tiene en la seguridad nacional y en la lucha antiterrorista luego del atentado a las torres gemelas de Nueva York del 11 de septiembre de 2001.

57) La visión tributaria del derecho aduanero sostenía que el fenómeno de los tributos aduaneros y de los tributos interiores devendría de una única raíz y que la obligación de pagar los derechos de aduana constituiría el cometido esencial del organismo estatal de control de las importaciones y exportaciones. No estamos de acuerdo con estas argumentaciones. Si la raíz política y jurídica de una norma radica y se traduce en la finalidad que la inspira, debe puntualizarse que los tributos interiores se establecen con finalidades distintas de las que inspiran las medidas aduaneras y, por ende, las que surgen del derecho tributario aduanero⁴¹.

58) Si bien durante parte del siglo XIX los tributos aduaneros tuvieron finalidad primordial-

mente fiscal, a medida que las técnicas de tributación interior se fueron perfeccionando, los recursos del Estado se comenzaron a captar de esa fuente y no de los derechos de aduana. Estos últimos pasaron, pues, a cumplir una función extrafiscal lo que, hoy en día, la doctrina admite en forma pacífica⁴².

59) No desconocemos que a partir del siglo veinte, con motivo del llamado "Estado de bienestar" y el intervencionismo del Estado en la economía, hay impuestos interiores con finalidades de bienestar público o de regulación de la economía, es decir extrafiscales, establecidos en ejercicio del poder de policía en esas materias⁴³. Cuando los mismos recaen sobre el consumo, adquieren una estructura similar a la de los derechos de aduana, sobre todo los derechos de importación. Sin embargo, ello no autoriza a sostener que por ello el contenido esencial del derecho tributario y el derecho aduanero sea el mismo.

60) Las facultades que la legislación otorga a los funcionarios aduaneros tienen por finalidad primaria darle al Estado las herramientas necesarias para regular el tráfico de importación y

41. SORTHEIX, Juan J. A. "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", Revista Derecho Aduanero, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1973, Tomo V-A, página 290); BASALDUA, Ricardo X., "Derecho Aduanero", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, pag. 230.

42. Hay uniformidad doctrinaria en considerar que los tributos aduaneros son principalmente extrafiscales: ALLIX, Edgar y LECERCLE, Marcel, "Les droits de douane", Paris, 1932, Tomo I, pag. 2; GIANNINI, Achille Donato, "Instituciones de Derecho Tributario", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, parágrafo 26, pag. 64; GONZALEZ, Ariosto, "Derecho aduanero uruguayo", Claudio Garcia & Cia. Editores, Montevideo, 1946, pag. 19; GIULIANI FONROUGE, Carlos María, Depalma, Buenos Aires, Tercera edición, 1982, Tomo I, parágrafo 157, pag. 260; BALEIRO, Aliomar, "Direito tributario brasileiro", 10ª. Edición, Editora Forense, Río de Janeiro, 1996, pag. 126; LAMPREAVE, José Luis, "Notas para la configuración jurídica tributaria de la importación", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica, Madrid, Volumen XXI, Nro. 92, marzo - abril de 1971, pag. 261 a 264); SORTHEIX, Juan José, "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Tomo V-A, pag. 289, Ediciones Contabilidad Moderna, año 1973; AZEVEDO LOPES FILHO, Osiris "Regimes aduaneiros especiais", Editora Revista dos Tribunais, 1984, pag. 27; BERR, Claude y TREMEAU, Henri, "Le droit douanier communautaire et national", Economica, 4ª ed., Paris, 1997, pag. 3; BASALDUA, Ricardo X., "Introducción al derecho aduanero", pag. 193, Editorial Abeledo Perrot, 1988; GALLI, Guillermo Pablo, en la obra "Manual de Finanzas Publicas", publicada con Mordeglia, Albacete, Damarco, Fernandez de la Puente, Navarro y Torres, AZ Editora, Buenos Aires, 1977, Capítulo III (Recursos Públicos), pag. 162; GALERA RODRIGO, Susana, "Derecho aduanero español y comunitario", Civitas, Madrid, 1995, pag. 59; LENCE CARLUCI, Jose, "Uma introdução ao direito aduaneiro", Capítulo VI, punto 1, pag. 44, Aduaneiras, 1997; DA ROSA (jr.), Luiz Emygdio F., "Manual de Direito Financiero & Direito Tributario", 11 edición actualizada, Renovar, Río de Janeiro, 1997, paginas 212 y 344; BARREIRA, Enrique C., "La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación", Revista de Estudios Aduanero, Buenos Aires, Segundo semestre de 1998, N° 12 pagina 88. La Corte Suprema de Justicia argentina ha tenido oportunidad de manifestarlo reiteradamente: por ejemplo en autos "Montarce, Marcelo A. c/ Gobierno Nacional" del 17 de septiembre de 1974, La Ley 156-529.

43. MORDEGLIA, Roberto Mario, "Derecho administrativo y derecho tributario. El poder de policía como punto de articulación", en la obra colectiva "Homenaje al 50º aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach", auspiciada por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, Ediciones Interoceánicas, 1994, pag. 105 y siguientes.

44. Debemos distinguir esta finalidad tenida en cuenta al otorgarse facultades a los funcionarios aduaneros de la finalidad que justifica el establecimiento de una normativa de base que permita el adecuado equilibrio entre los intereses contrapuestos de los agentes de comercio (que buscan la mayor flexibilidad y rapidez posible) y del Estado (que busca la seguridad en el cumplimiento de las disposiciones aunque ello ponga en peligro la dinámica comercial). Las facultades que la legislación aduanera le otorga a los funcionarios para la aplicación de esas herramientas pueden ser ejercidas de una manera prudente o pueden implicar una lesión a los derechos a la propiedad o a la libertad del comercio. Consideramos que la misión principal de los ordenamientos jurídicos aduaneros es la de regular esas facultades que poseen los funcionarios del Estado para el control de la importación y la exportación de las mercaderías, acotando la discrecionalidad de sus agentes y estableciendo un sistema que concilie dichas facultades con los derechos básicos de los administrados.

exportación de las mercaderías con diversos objetivos secundarios⁴⁴:

- a) unos de carácter económico, tales como la protección de la producción y ocupación nacionales equilibrando diferenciales de costos, el adecuado abastecimiento interno, el mantenimiento de la política monetaria, la política de estabilización de precios, la protección de la propiedad intelectual y la buena fe comercial; y
- b) otros de carácter no económico, tales como la seguridad pública, la defensa nacional, la protección de la salud pública, la política alimentaria, la sanidad animal y vegetal, las especies animales y vegetales, el medio ambiente, la moral pública, las buenas costumbres y el patrimonio cultural.

61) El órgano aduanero es el brazo ejecutor del Estado para aplicar esas medidas sobre el tráfico internacional de mercaderías. Entre las herramientas que el derecho aduanero utiliza para motivar el cumplimiento de las regulaciones inspiradas por la política económica del país, se cuentan los llamados regímenes económicos (importación temporaria, exportación temporaria, tránsito, depósitos aduaneros, zonas francas, draw back, etcétera), las restricciones directas a la importación o a la exportación (prohibiciones absolutas o transitorias, cupos y contingentes) y las restricciones indirectas a la importación y a la exportación, es decir los derechos de importación y de exportación y otros tributos aduaneros, entre los cuales deben incluirse los derechos antidumping y los derechos compensatorios.

62) El criterio de considerar que los tributos aduaneros, por oposición a los interiores, no tienen

por finalidad primordial la obtención de recursos para el Tesoro del Estado, sino que constituyen herramientas de carácter extrafiscal tendientes a alentar o desalentar el ingreso o egreso de determinado tipo de mercaderías, ha sido cuestionado en relación con los derechos de exportación a los cuales se les ha atribuido un carácter preponderantemente fiscal. No creemos, sin embargo, que tal afirmación pueda sostenerse de manera categórica.

63) El derecho de exportación, en franca retirada en el mundo moderno, ha sido utilizado y sigue siendo empleado como herramienta fiscal cuando se procura captar parte de los beneficios que el productor obtiene por las ventajas competitivas de su producción, en cuyo caso tienen una función sustitutiva de un impuesto a la renta, usualmente generado por la producción de materias primas. Pero la experiencia indica que se aplica también y en gran medida con fines extrafiscales, tales como el mantenimiento del abastecimiento de la demanda interna, fuere de insumos para la industria local o para abastecimiento de la población, como herramienta en la lucha contra la inflación en los casos de devaluación de la moneda, como corrección del tipo de cambio o como un modo de alentar o desalentar determinadas actividades en el mercado interno⁴⁵.

64) El objeto de la prestación aduanera principal es el deber que tiene el sujeto obligado (importador o exportador) de solicitar al Estado (aduana), autorización previa para afectar la mercadería importada o exportada a determinada destinación aduanera⁴⁶ la cual usualmente, aunque no en todos los casos, implicará su libramiento⁴⁷. Esta autorización está condicionada a ciertos recaudos previos. La solicitud de destina-

45. Así lo hemos sostenido antes de ahora (BARREIRA, Enrique C. "Algunas consideraciones sobre los derechos de exportación - Finalidad, aplicación y base imponible", Revista "Guía Práctica del Exportador e Importador", n° 315, marzo de 1983, página XII y siguientes).

46. Entendemos por "destinación aduanera" el destino que, desde un punto de vista aduanero, puede dársele a las mercaderías que se introduzcan al territorio aduanero o se extraigan de él. Cada destino aduanero trae aparejada la aplicación de un régimen aduanero para la mercadería en cuestión, es decir de un estatuto de derechos y de deberes del importador o del exportador, según el caso, frente a la aduana. Por su parte la "solicitud de destinación aduanera" es la manifestación de voluntad del importador o del exportador (que son quienes tienen la disponibilidad jurídica de la mercadería) para que se le otorgue a la mercadería el régimen aduanero escogido.

47. Utilizamos las palabras "libramiento" (equivalentes al "levante" en España, al "mainlevée" en Francia, al "release" en el Reino Unido o al "desembarço aduaneiro" en Brasil), en el sentido del acto administrativo mediante el cual la aduana autoriza que la mercadería pueda ser retirada de la aduana para ingresarla al circuito económico interno o con destino al exterior, según se trate de importación o de exportación. No todas las destinaciones aduaneras requieren del libramiento. En la destinación aduanera de depósito, por ejemplo, la mercadería no se entrega al interesado.

48. Sobre la distinta entidad y alcances prácticos entre la "solicitud de destinación aduanera" y la "declaración aduanera", remitimos a nuestro trabajo "La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera", Revista de Estudios Aduaneros (órgano del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, N° 14, año 2001, pag. 116 y siguientes).

ción aduanera debe usualmente acompañarse de una "declaración aduanera"⁴⁸. Esta declaración que, pese a poseer entidad diferente, suele hacerse en el mismo acto y formulario en que se solicita la destinación aduanera, es la que posibilita el instituto del "despacho en confianza", que es la base del sistema aduanero⁴⁹. El control de este pedido permitirá la aplicación de las regulaciones vigentes respecto del tipo de mercadería como del régimen aduanero que para ella se solicita.

65) Si entre esas regulaciones vigentes una de ellas consiste en que el Estado perciba el tributo correspondiente a la introducción o extracción, nos hallaremos, sin duda, ante una relación jurídica aduanera que además es tributaria⁵⁰. ¿Debemos considerar que los deberes de declarar las mercaderías, ponerlas a disposición de la aduana para su verificación, etcétera, son "accesorios" de la obligación de pago del derecho de aduana, como sucede respecto de la relación tributaria? Si estos son deberes "accesorios", lo son de otra obligación, que es la de posibilitar a la aduana determinar el tratamiento aduanero que le corresponde a esa mercadería en relación con la destinación aduanera que se solicita.

66) Teniendo en cuenta que la aduana está encargada de aplicar la legislación referida a las restricciones no tributarias y prohibiciones a la importación y exportación, y que la motivación para el no ingreso no viene dado, en tal caso, por la aplicación de un tributo sino de una sanción usualmente pecuniaria, la pretensión de considerar que el derecho aduanero es parte del derecho tributario por contemplar la aplicación de tributos, tendría tanto asidero como la de sostener que el derecho aduanero es parte del derecho penal por contemplar la aplicación de penas.

67) Si la importación o exportación no estuvieran gravadas con tributos, estos deberes igualmente se mantendrían para permitir que se controle el cumplimiento, tanto de otras restricciones de carácter económico y de carácter no económico, como de los regímenes económicos de aliento al comercio, lo que demuestra que, en todo caso, no son accesorias de la obligación tributaria aduanera, quedando en claro que la relación jurídica "tributaria" aduanera no es el fin primordial buscado por el derecho aduanero. El pago del tributo aduanero, al igual que la aplicación de las otras medidas mencionadas revisten, así, un carácter auxiliar o instrumental de las finalidades buscadas por las políticas fijadas por el Estado en relación con el comercio exterior.

IX.- LAS CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE LA RELACIÓN JURÍDICA ADUANERA

68) Ante la necesidad de controlar el cumplimiento de las políticas fijadas por el Estado respecto del comercio con el exterior, la obligación de obtener autorización previa para la destinación aduanera solicitada (generalmente el libramiento aduanero de la mercadería), y facilitar a los funcionarios aduaneros el control para que ello pueda suceder, constituye el deber esencial de los particulares interesados frente al órgano encargado de ese control (la aduana). El interés del particular consistirá en obtener por ese medio la destinación aduanera que más le convenga, mientras que el interés de la aduana será el de asegurarse que, respecto de esas mercaderías y en relación con la destinación solicitada, se cum-

49. En atención al gran cúmulo de operaciones, la diversidad de clases, tipos y categorías de mercaderías y la modificación de las mismas en virtud del cada vez más acelerado cambio tecnológico, se hace imposible que la aduana controle, al menos físicamente, a todas ellas, por lo que, cada vez más, se descansa en la verificación selectiva de un porcentaje cada vez menor de la totalidad de las que pasan por los recintos aduaneros. El denominado "despacho en confianza" es el procedimiento mediante el cual el servicio aduanero autoriza el libramiento a plaza de la mercadería sin proceder a la verificación de la misma o verificando sólo una parte de ella, lo que permite agilizar los trámites aduaneros con los sensibles beneficios económicos que ello implica. Este sistema en el cual descansa todo el sistema aduanero, requiere necesariamente de la previa declaración aduanera en la cual la aduana deposita dicha confianza (BARREIRA, Enrique C. "Código Aduanero - comentarios, antecedentes y concordancias (art. 130 a 249)", Buenos Aires, Abeledo Perrot, Tomo II-A, 1986, pag. 196).

50. SORTHEIX, Juan J. A. ("*La estructura del hecho gravado por los derechos de importación*", Revista Derecho Aduanero, Buenos Aires, 1973, Ediciones Contabilidad Moderna, Tomo V-A, página 289), expresa que el derecho tributario aduanero contempla tanto los principios propios del derecho aduanero como el derecho tributario, pero no resulta encuadrable exclusivamente en uno de ellos. Ni los derechos de aduana son los únicos tributos existentes, ni la materia tributaria es la única materia integrante del derecho aduanero; tanto en uno como en otro aparecen deslindes del derecho positivo - en este caso el público - que responden a distintos criterios de sistematización.

plan las políticas del Estado en materia de comercio internacional.

69) Si el Estado establece derechos de aduana en cumplimiento de una política de protección efectiva tendiente a equilibrar los costos de la mercadería importada con los de la mercadería autóctona, el permitir que la mercadería arribada al territorio aduanero ingrese sin el previo pago de los tributos implicaría que la comercialización en el mercado interno no estaría impactada por ese diferencial de costos y se perdería el efecto económico buscado. Por ello, gran parte de las legislaciones aduaneras exigen como condición del libramiento el previo pago de los derechos de importación. Iguales razones se presentan con ciertas medidas de defensa comercial, tales como el pago de los derechos antidumping o compensatorios, la verificación de los cupos o contingentes de importación en el caso de salvaguardias u otras medidas fundadas en razones de carácter económico que exigen la intervención aduanera como condición previa al libramiento.

70) Si en vez de la protección de la producción local, lo que se busca es evitar que ingresen a la libre circulación interna productos peligrosos para la salud de la población, para la seguridad nacional, para la protección del medio ambiente o para otros valores que hacen a la preservación de la sociedad, la detención y verificación previas al libramiento también se convierten en cometidos esenciales del servicio aduanero.

71) Por ello, el ingreso o egreso de la mercadería del territorio aduanero sin cumplir con el

deber de obtener la autorización previa para la destinación aduanera correspondiente, y de facilitar a los funcionarios aduaneros el control para que ello pueda suceder, suele ser el elemento sustancial de la figura penal del contrabando, que está generalmente caracterizada como la más grave figura penal en esta materia⁵¹.

72) De tal manera, la finalidad tenida en mira, proyecta características en el derecho aduanero que la diferencian de otras ramas del derecho. Las razones mencionadas precedentemente (ver párrafo 69) explican que el cobro de los derechos de aduana no se efectúe después de la realización del hecho imponible, sino antes de que éste se produzca, dando lugar a que la aduana perciba un importe a cuenta del tributo que nacerá más tarde, con la autorización de la destinación solicitada y consecuente libramiento⁵². Se diferencian así de los tributos interiores que suelen ser percibidos con posterioridad a la realización del hecho imponible.

73) También se pone de resalto que la detención del despacho y la retención de la mercadería en el ámbito aduanero no siempre obedece a razones de garantía creditoria por los derechos de aduana impagos, sino que constituyen medidas precautorias tendientes a evitar también la violación de restricciones o prohibiciones de carácter no económico.

74) También debe tenerse en cuenta que si bien la principal obligación en la relación jurídica aduanera se encuentra a cargo del importador o exportador que intenta ingresar o extraer la mercadería del territorio aduanero, una vez que éste solicita la destinación aduanera y cumple

51. Usualmente los ordenamientos jurídicos consideran que el bien jurídico principal en materia aduanera se encuentra protegido por la figura del delito de contrabando, mientras que el correcto uso de los medios operativos aduaneros son protegidos a través de figuras contravencionales, de menor reproche social y con penas de menor gravitación (las meras infracciones aduaneras, usualmente aplicadas en una primera instancia por funcionarios aduaneros con posterior apelación ante los órganos del Poder Judicial). Estas últimas son figuras de naturaleza penal, complementarias de aquél, a fin de ensanchar la esfera de los medios de lucha contra el obrar de quienes atentan contra el bien jurídico principal que aquella figura delictual procura proteger (BARREIRA, Enrique Carlos y VIDAL ALBARRACIN, Héctor Guillermo, "La responsabilidad en las infracciones aduaneras", Revista Jurídica "La Ley", Buenos Aires, Tomo 1989-A, Capítulo IV-a), pag. 934).

52. Es usual que la legislación prevea el pago o, en su caso, la ejecución del tributo con carácter previo al libramiento, es decir antes de que se produzca el hecho imponible consistente en la importación para consumo de la mercadería en cuestión. Esta obligación de pago no deja de ser tal por el hecho de que la solicitud de destinación sea desistible o porque circunstancias ajenas a la voluntad del importador imposibilitaren la producción del hecho imponible (casos de deterioro o destrucción de mercadería en depósito temporal o casos en los cuales se advierte que la importación de la mercadería está sujeta a prohibición). En tales supuestos la obligación de pago se encuentra subordinada a que no se frustre por algún motivo la realización del hecho imponible, por lo que se ha sostenido que estos pagos no extinguen la obligación tributaria (pues ésta aun no ha nacido) sino que son "anticipos" o "entregas a cuenta" que se consolidan con el libramiento a plaza de la mercadería en cuyo caso los mismos quedan irrevocablemente adquiridos (SORTHIEX, Juan J. A., "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Buenos Aires, 1973, Tomo V, pags. 392 y 697, nota 115; COTTER MOINE, Juan Patricio, "Importación para consumo", Enciclopedia Jurídica Omeba, Apéndice, Buenos Aires, 1976, Tomo II, pag. 451; BARREIRA, Enrique C., "Código Aduanero. Comentarios, Antecedentes y Concordancias", Tomo II-A, Buenos Aires, 1986, pag. 308).

con todos los requisitos exigidos por la ley para obtener su libramiento, nace un derecho a su favor y una obligación a cargo del servicio aduanero quien, de sujeto pretensor, pasa a ser sujeto obligado a conceder la autorización solicitada.

75) Lo expuesto en los párrafos precedentes, pone de manifiesto que en la relación jurídica aduanera cobra singular importancia la "mercadería" que protagoniza el cruce de frontera. El sujeto obligado en esa relación no surge de manera inmediata, sino que es "determinable" en la persona de quien tiene la "disponibilidad jurídica" de ella. Ella no necesariamente es el propietario de la mercadería. En el comercio internacional el transporte de las mercaderías se realiza al amparo de documentos de carga de larga tradición jurídica, tales como los conocimientos de embarque y las cartas de porte aéreo y terrestre. El titular legitimado de estos documentos tiene facultades para exigir la entrega de la mercadería al transportista con la simple exhibición del documento a su nombre, gozando frente a terceros de las facultades del propietario, pese a que en la relación jurídica comercial subyacente (que permanece oculta frente a terceros, incluida la aduana) el titular de dicho documento sea en realidad un comisionista, mandatario, arrendatario, comodatario o simple agente del propietario.

76) La relevancia de la mercadería para el derecho aduanero motivó que en el pasado se sostuvo-

ra que la obligación de pagar los derechos de aduana (que en esa época se veía como la función primordial de la aduana) no constituía una obligación, ni siquiera una obligación "ex lege" sino una carga real que recaía sobre el objeto sometido al derecho⁵³. Esta concepción fue duramente criticada sosteniéndose que ésta era una mera apariencia pues, como hemos visto antes, todas las relaciones jurídicas sin excepción son relaciones entre hombres⁵⁴. Tal como tuvimos oportunidad de expresarlo cuando estudiamos este tema⁵⁵, las críticas no llegaron a comprender la inquietud de esa posición sostenida por el jurista alemán Laband, quien en una corrección posterior, no debidamente comprendida, admitió que había en el derecho de aduana una obligación personal, aunque con fundamento en la propiedad o posesión de determinada mercadería.

77) La facultad del servicio aduanero para detener el despacho, interdicar la mercadería, ejercer el derecho de retención sobre la mercadería que se encuentra en zona primaria aduanera, hacer valer el derecho de preferencia respecto de los demás acreedores sobre la mercadería que se hallare en dicha zona y cuyos derechos de aduana, gastos y tarifas aún no hubieran sido pagados, y en algunas legislaciones, el derecho de ejecutar por sí la mercadería en zona aduanera y de ejercer el derecho de persecución contra quien la poseyera aunque fuera tercero adquirente de buena fe y la hubiera adquirido luego de haber sido ya librada al mercado interno⁵⁶,

53. LABAND, Paul, *"Le droit publique de L'Empire Allemand"*, V. Giard & E. Briere, traducción al francés de Savinien Bouysson, Tomo 6, Paris, 1904, pag. 179.

54. MAYER, Otto, *"Derecho Administrativo Alemán"*, traducido de la versión francesa de 1904 por Horacio Heredia y Ernesto Krotoschin, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1982, Tomo II, § 27, pag. 219, nota 18.

55. BARREIRA, Enrique C., *"La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación"*, Revista de Estudios Aduaneros (órgano del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros), Buenos Aires, N° 12, año 1998, Capítulo II, pags. 92 y 93.

56. El artículo 783 del Código Aduanero argentino establece: "1.- El propietario o poseedor de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales, por la que se adeudaren tributos aduaneros, responde por dichos tributos en forma solidaria con la persona que hubiere realizado el hecho gravado, pero su responsabilidad se limita al valor en plaza de la mercadería a la fecha en que el servicio aduanero exigiere el pago. Siempre que no correspondiere aplicar la pena de comiso en virtud de lo dispuesto en la Sección XII, Título II, Capítulo XIII, el propietario puede liberarse de dicha responsabilidad mediante el abandono de la mercadería a favor del Estado, libre de toda deuda y con entrega material al servicio aduanero en zona primaria. 2.- Lo dispuesto en el apartado 1 será también de aplicación aunque no mediare fin comercial o industrial respecto de aquella mercadería que constituyere un bien registrable y que determinare la reglamentación".

El art. 82 del Regulamento Aduaneiro Brasileiro establece "Sao responsáveis solidários: I) o adquirente ou cessionário de mercaderia beneficiada com insençao ou reduçao do imposto de Importaçao vinculada à qualidade do importador (Decreto Lei nº 37/66 , artigo 32); II) outros, que a legislação assim designar". En lo referente a los automotores al Regulamento Aduaneiro dispone que sólo se admitirá el registro de la venta si está satisfecho el pago del tributo de importación (art. 144). El artículo 253 apartado 2, inciso b) del actualmente vigente Código Aduanero de Paraguay dispone que se considera también sujeto pasivo aduanero a "la persona que no teniendo relación directa con el hecho generador, es responsable por el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, de conformidad con lo dispuesto en este Código y en las normas reglamentarias". Por su parte, el art. 338 del Decreto Reglamentario N° 4672/05 expresa: "El propietario o poseedor de mercaderías de origen extranjero, con fines comerciales, por la que se adeuden tributos aduaneros responderá solidariamente con la persona que hubiere realizado el hecho generador por el tributo correspondiente".

pone de manifiesto que la administración toma en consideración la mercadería y que la persona sólo cobra relevancia en cuanto se encuentra individualizada a través de la disponibilidad de aquella⁵⁷.

78) La disponibilidad jurídica de la mercadería como elemento esencial en la relación jurídica aduanera amplía la tensión de los derechos contrapuestos en juego entre el Estado y el administrado pues éste no sólo deberá defender sus derechos ante eventuales tributos mal liquidados o que excedieran su capacidad contributiva, sino que deberá hacerlo frente a posibles restricciones indebidas a su derecho de propiedad y a la libertad de comercio en el tráfico internacional.

79) La libertad de comercio en el ámbito internacional ha sido una de las preocupaciones que han inspirado las disposiciones del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947, que se constituyera en el documento fundacional del moderno comercio internacional, hoy remozado por el Acuerdo de Marrakech de 1994 que creó la Organización Mundial del Comercio. En la Parte Segunda (artículos III a XXIII) del mismo se contemplaron una serie de disposiciones de contenido principalmente aduanero tendientes a tutelar la libertad de comercio y limitar el agravamiento de las restricciones aduaneras en el flujo del comercio internacional. Esto último motivó que se visualizara al derecho aduanero como una rama del derecho nacional que integra el Derecho Económico Internacional⁵⁸.

80) Ello se ve acompañado por la tarea desarrollada primero por el Consejo de Cooperación Aduanera, luego denominada Organización Mundial de Aduanas (OMA), sobre todo a través de los estudios sectoriales sobre diversos temas aduaneros que desembocaron en las pautas de la Convención de Kyoto de 1973 (últimamente renovada en su versión del año 2000) a través de las cuales se busca no sólo armonizar las legislaciones aduaneras de todos los países miembros, sino

buscar que las disposiciones nacionales respeten cierto equilibrio entre los intereses del comercio y los de las administraciones aduaneras nacionales.

81) Estas pautas inciden en la legislación y se trasluce en una diferente actitud administrativa de los funcionarios aduaneros, diferente cultura administrativa si se me permite, que a diferencia del típico funcionario fiscal, se maneja con parámetros de mayor flexibilidad operativa y, consecuentemente, menor formalidad y mayor penetración con las finalidades tenidas en cuenta por la ley, privilegiando la agilidad y celeridad del comercio por sobre el exceso de seguridad en la recaudación fiscal, todo lo cual se visualiza a través de instituciones tales como la del "despacho en confianza" que permiten canales de selectividad con un porcentaje de despachos de la mercadería sin control documental, ni verificación física; la posibilidad de rectificación de errores deslizados de buena fe; el retiro de la mercadería bajo el régimen de garantía; la impugnación de los actos administrativos que restringen el libramiento de la mercadería con efecto suspensivo, los trámites de despachos simplificados, la habilitación de horas inhábiles para evitar demoras en el libramiento a plaza de las mercaderías, etcétera.

X.- CONCLUSIONES

Resumiendo lo expresado precedentemente cabe concluir que:

1°) La concepción tradicional que concebía a la "relación jurídica" como un vínculo entre personas, limitado al ámbito del derecho privado, con núcleo en un derecho subjetivo cuya existencia era previa e independiente del derecho vigente, fue cambiando admitiéndose, en primer lugar, que el derecho subjetivo no existe sino como reflejo del derecho objetivo; en segundo lugar

57. Por dicha razón, desde el punto de vista tributario aduanero, el hecho gravado (hecho imponible) por los derechos de importación y por los derechos de exportación reviste carácter objetivo, por lo que la persona del sujeto pasivo del tributo y las características de su patrimonio pierden relevancia a los efectos del "quantum" del tributo a abonar y se relativiza la aplicación del principio de la "capacidad contributiva" en esta materia.

58. Jackson sostiene que hay dos bifurcaciones del Derecho Económico Internacional, una es la que sucede entre el derecho monetario y el derecho comercial y otra entre el derecho internacional y el derecho nacional o doméstico; añadiendo que tanto el derecho doméstico como el derecho internacional y las instituciones de los negocios internacionales se encuentran íntimamente entrelazados, no siendo posible comprender las operaciones reales de cada una de esas especialidades en forma independiente de las otras, destacando las reglas constitucionales nacionales como reglas de la máxima importancia en esta materia. Este punto de vista, como se puede advertir no repara en que el derecho nacional que influye en las relaciones comerciales internacionales pertenezca al derecho público o privado (JACKSON, John, "The World Trading System", The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, London, England, 4ª edición, año 2000, pag. 25).

que es aceptable la existencia de la "relación jurídica" en el ámbito del derecho público y, en tercer lugar, que al tratarse de un concepto "formal", la relación más que entre personas, se produce entre conceptos referidos a segmentos de conducta relacionados por la norma.

2º) La concepción de la estructura normativa, heredada del derecho penal, conforme con la cual dado un hecho reprochable debe ser la aplicación de una sanción, peca por defecto pues conceptúa solo una parte del precepto jurídico completo, y no tiene en cuenta la función primordial de la norma (que permanece oculta), consistente en evitar el incumplimiento del deber. La norma completa requiere que se contemple ese deber, separando la prestación debida por el sujeto obligado frente al sujeto pretensor, de la sanción en caso de no cumplirse con la prestación debida. Ello lleva a una fórmula que adopta la forma de un juicio disyuntivo, caracterizado por contemplar que, ante determinados hechos, la sociedad exige al ciudadano determinada conducta (prestación) y, por la otra, que en caso de desobedecerse la conducta debida (No prestación) la sociedad exige al juez la aplicación de una Sanción.

3º) Las normas que contemplan sólo derechos potestativos o absolutos no carecen de deber jurídico, el cual consiste en reconocer o tolerar la potestad ejercida o el derecho real constituido, existiendo, como en toda relación jurídica, tanto la conducta exigible por el Sujeto Pretensor como la conducta debida por el Sujeto Obligado.

4º) En el "Estado de derecho", cuyo sustento es el principio constitucional de la división de los poderes, el Estado crea la norma a través del órgano que ejerce su función legislativa y somete al órgano que desempeña el Poder Ejecutivo al acatamiento de esa ley, colocando en un pie de igualdad jurídica al Estado con el administrado. Esto es lo que sucede tanto en la relación jurídica tributaria como en la relación jurídica aduanera.

5º) El vocablo "relación jurídica" puede hacer referencia a una mera estructura normativa, vacía de contenido; a una regla de derecho con contenido axiológico, con independencia de que la misma sea derecho vigente y aplicable; a la vinculación surgida entre dos o más personas como consecuencia de un hecho realmente acaecido en la realidad y que encuadra en una regla de derecho vigente o al concepto que se refiere a determinadas características esenciales que individua-

lizan los deberes y potestades imperantes en una específica rama de derecho. Es en este último sentido que se habla de "la" relación jurídica tributaria o de "la" relación jurídica aduanera.

6º) En los elementos que los clásicos atribuyen a la relación jurídica: sujeto, objeto y causa, el "objeto" se encuentra reflejado en el motivo buscado por los sujetos en la prestación exigible.

7º) La especialidad (carácter tributario o aduanero de la relación jurídica) no surge del "supuesto de hecho" de la norma, sino del sentido que éste le dé al "objeto" de la "prestación" debida, aunque para ello sea necesario analizar todos los elementos de la relación jurídica; es decir, no sólo la "prestación" debida, sino también el "supuesto de hecho" que le da origen.

8º) La concepción de la aduana como una oficina estatal cuya finalidad principal consistía en cobrar tributos aplicables a las mercaderías que eran importadas o exportadas, llevó a sostener que el derecho aduanero es una disciplina integrante del derecho tributario. Esta concepción no tiene en cuenta que el cometido principal de la aduana radica en el control de la importación y la exportación de las mercaderías como un modo de ejecutar la política establecida por el Estado en lo referente al comercio exterior y que, en este esquema, el arancel es una herramienta más, entre otras, para alentar o desalentar a determinada actividad económica, pasando la finalidad recaudatoria a un segundo plano.

9º) El objeto de la prestación aduanera principal es el deber que tiene el administrado (sujeto obligado) de solicitar a la Aduana (sujeto pretensor) y obtener de ella autorización previa para la destinación aduanera requerida y facilitar a los funcionarios aduaneros el control para que ello pueda suceder. Dicha autorización está condicionada a ciertos recaudos previos, siendo que, en el caso de las destinaciones definitivas de importación o exportación, uno de ellos es que el Estado perciba el tributo correspondiente con carácter previo a la importación o exportación, según el caso.

10º) No obstante, una vez que el importador o el exportador cumple con todos los requisitos exigidos por la ley para obtener el libramiento aduanero de la mercadería, nace un derecho a su favor y una obligación a cargo del servicio aduanero quien de sujeto pretensor pasa a ser sujeto

obligado a conceder la autorización solicitada.

11°) En materia tributaria la doctrina destaca una relación jurídica tributaria "sustancial" cuya prestación consiste en la obligación de pagar el tributo y relaciones jurídicas "formales", cuyas prestaciones son instrumentales para posibilitar y facilitar la realización de la principal, por lo que son accesorias de ésta. En cambio en materia aduanera, los deberes de declarar las mercaderías, ponerlas a disposición de la aduana para su verificación, etcétera, no son "accesorios" del deber de pago del derecho de aduana, sino que son deberes necesarios para permitir el libramiento de la mercadería cuya destinación aduanera se solicitó. El pago del tributo aduanero, al igual que la aplicación de las otras medidas mencionadas revisten, así, un carácter auxiliar o instrumental de las finalidades buscadas por las políticas fijadas por el Estado en relación con el comercio exterior.

12°) Cuando el Estado impone derechos de aduana en cumplimiento de una política de protección efectiva, permitir que la mercadería arribada al territorio aduanero ingrese sin el previo pago de los tributos implicaría que la comercialización en el mercado interno no estuviera impactada por el diferencial de costos pretendido, perdiéndose el efecto económico buscado, por lo que usualmente se exige como condición del libramiento el previo pago de esos tributos, generándose una obligación de pago anterior a la producción del hecho imponible que debería darle nacimiento, a punto tal que, de hallarse prohibida la importación o destruirse la mercadería antes de su libramiento, el anticipo o pago efectuado a cuenta debe considerarse realizado sin causa. De manera similar, cuando lo que se busca es evitar el ingreso a la libre circulación interna de productos peligrosos para valores que hacen a la preservación de la sociedad, la detención y verificación previas al libramiento también se convierten en cometidos esenciales del servicio aduanero. Todo ello pone de resalto que la detención del despacho y la retención de la mercadería en el ámbito aduanero no apunta tanto a razones de garantía creditoria por los derechos de aduana impagos, sino que constituyen medidas precautorias tendientes a evitar la violación de las medidas dictadas de conformidad con la política fijada por el Estado en materia de regulación del comercio internacional.

13°) El sujeto obligado en la relación jurídica aduanera no surge de manera inmediata, sino que es "determinable" en la persona de quien tiene la "disponibilidad jurídica" de ella, pues en la relación jurídica aduanera cobra singular importancia la "mercadería" que cruza la frontera, lo que se pone de manifiesto entre otras, en la facultad de la aduana para detener el despacho, interdicar la mercadería, ejercer el derecho de retención sobre la mercadería en zona aduanera, ejercer el derecho de preferencia de sus créditos frente a los demás acreedores sobre esa mercadería, y en algunas legislaciones, el derecho de ejecutar por sí la mercadería en zona aduanera y de perseguirla contra quien la poseyera aunque fuera tercero adquirente de buena fe y la misma ya hubiera sido retirada de la aduana.

14°) El importador o exportador no sólo deberá defender sus derechos ante eventuales tributos mal liquidados o que excedieran su capacidad contributiva, sino que deberá hacerlo frente a posibles restricciones indebidas a su derecho de propiedad y a la libertad de comercio en el tráfico internacional. Sobre este último aspecto, el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) contempló la razonabilidad de las normas y procedimientos aduaneros como garantías necesarias para tutelar la libertad de comercio en el ámbito internacional, lo que se reflejó en la Parte Segunda de ese tratado que determina una serie de limitaciones a fin de evitar el agravamiento de restricciones aduaneras en el flujo del comercio internacional, lo que motivó que se encuadrara al derecho aduanero como una parte del Derecho Comercial internacional.

15°) Las pautas del comercio internacional inciden en la legislación y en la cultura administrativa de los funcionarios aduaneros que se despegan de un criterio focalizado en la recaudación para manejarse con criterios de mayor flexibilidad y menor formalidad operativa, privilegiando la agilidad y celeridad del comercio por sobre el exceso de seguridad en la recaudación fiscal, lo cual se visualiza a través de las instituciones que rigen en la mayoría de los países adelantados del mundo ("despacho en confianza", canales de selectividad, rectificación de errores de buena fe; retiro bajo el régimen de garantía; impugnación de actos aduaneros que restringen el libramiento con efecto suspensivo, despachos simplificados, etcétera).