

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA Y EL HECHO GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN^(*)

POR ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I.- Introducción.
- II.- La concepción del derecho de importación como una "carga real".
- III.- La concepción del derecho de importación como una obligación "propter rem".
- IV.- La concepción del derecho de importación como una carga personal.
- V.- La concepción del derecho de importación como una obligación personal.
- VI.- La relación jurídica aduanera y la obligación tributaria aduanera.
- VII.- La estructura formal de la norma que establece la obligación tributaria aduanera. El hecho gravado.
- VIII.- Las teorías del hecho gravado por los derechos de importación. VIII-1) La teoría del cruce.
VIII-2) La teoría de la entrada.
VIII-3) La teoría de la declaración para consumo.
VIII-4) La teoría de la nacionalización.
VIII-5) La teoría de la importación para consumo.
VIII-5-a) La teoría de la importación para consumo en la legislación argentina.
VIII-5-b) La teoría de la importación para consumo en la legislación uruguaya.
VIII-5-c) La teoría de la importación para consumo en el Código Aduanero Europeo.
- IX.- El hecho gravado en los proyectos del Código Aduanero del Mercosur.
- X.- Conclusiones.

I.- INTRODUCCIÓN

El arancel de importación, como usualmente se designa al conjunto de tributos que gravan la importación, es uno de los instrumentos más utilizados por el Estado para llevar a cabo su política comercial internacional, y si bien el poder del mismo ha ido decreciendo como consecuencia de

las limitaciones que se han autoimpuesto los Estados que han adherido a la Organización Mundial del Comercio,⁽¹⁾ sigue siendo el más importante, constituyendo la única barrera aduanera a la importación que es aceptada sin reservas por el nuevo orden comercial internacional establecido a partir del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) firmado en 1947 y re-

(*) Este artículo ha sido publicado en la "Revista de Derecho del Mercosur", Año 2, Nro. 6, Diciembre de 1998. Me he ocupado de este tema en el trabajo "O avanço dos tratados multilaterais de comércio sobre as normas alfandegárias nacionais", en Revista de Derecho del Mercosur, Editorial La Ley, Año 1, N° 1, mayo de 1997, pag. 67, que fuera publicado en castellano como "El avance de los Tratados Multilaterales de comercio sobre las normas aduaneras nacionales", en la Revista de Estudios Aduaneros, Segundo Semestre de 1997, Buenos Aires, N° 11, página 63.

vitalizado con la creación de la Organización Mundial del Comercio en 1994.

Ello se debe a que las restricciones absolutas o relativas inspiradas en razones de orden comercial son objeto de condena y admitidas sólo con carácter excepcional.²

Al ser objeto de normas internacionales que regulan su aplicación en diferentes países es dable pensar que todos ellos coinciden en darle al vocablo un mismo alcance.

La creencia de que cuando mencionan al arancel o al derecho de importación o al impuesto de importación, todos los países designan al mismo tributo, parte del supuesto según el cual el mismo se origina, en todos los casos, con el cruce de la frontera aduanera. No obstante, en la mayoría de los casos, la finalidad a la cual apunta el arancel es la de establecer un cierto diferencial de costo en la venta de la mercadería extranjera cuando ésta se incorpora al mercado interno del país de importación con el fin de restablecer eventuales diferencias competitivas con la mercadería doméstica similar.

De tal manera, la libre comercialización en el mercado interno del país de im-

portación se convierte en la razón de ser el arancel, que no se justificaría en caso de que dicha integración en el circuito económico interno no se produjera.

Se puede aducir que el arancel no siempre se inspira en esta razón y que algunas veces pueden tenerse en cuenta razones de estricto orden fiscal o para desalentar el egreso de los medios de pago del país de importación. En cuanto a lo primero, a medida que las técnicas de tributación interior se han ido 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 cada vez más extrafiscal.³

En cuanto a lo segundo, el control de los medios de pago se realiza a través de otros instrumentos, principalmente mediante normas cambiarias, cuyo objeto no radica en el flujo internacional de la mercadería sino del que se produce respecto de los medios de pago y que, por dicha razón, caen bajo la esfera de organismos públicos con competencia diferenciada de la aduanera.

Pero no todos los ordenamientos adua-

2 Esto surge de los artículos XI, XII y XIII del G.A.T.T.

3 Hay uniformidad doctrinaria en considerar que los tributos aduaneros son principalmente extrafiscales: Edgar Allix y Marcel Lecercle, *Les droits de douane*, París, 1932, Tomo I, pag. 2; Achille Donato Giannini, "Instituciones de Derecho Tributario", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, parágrafo 26, pag. 64; Ariosto González, *Derecho aduanero uruguayo*, Claudio García & Cia. Editores, Montevideo, 1946, pag. 19; Carlos María Giuliani Fonrouge, Depalma, Buenos Aires, Tercera edición, 1982, Tomo I, parágrafo 157, pag. 260; Aliomar Baleeiro, *Direito tributario brasileiro*, 10ª. Edición, Editora Forense, Río de Janeiro, 1996, pag. 126; Jose Luis Lampreave, "Notas para la configuración jurídica tributaria de la importación", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, Volumen XXI, Nro. 92, marzo-abril de 1971, pag. 261 a 264; Juan José Sortheix, "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Tomo V-A, pag. 289, Ediciones Contabilidad Moderna, año 1969; Osiris Azevedo Lopes Filho, "Regimes aduaneros especiais", Editora Revista dos Tribunais, 1984, pag. 27; Ricardo X. Basaldúa, "Introducción al derecho aduanero", pag. 193, Editorial Abeledo Perrot, 1988; Guillermo Pablo Gaffi, en la obra *Manual de Finanzas Públicas*, publicada con Mordeglia, Albacete, Damarco, Fernandez de la Puente, Navarro y Torres, AZ Editora, Buenos Aires, 1977, Capítulo III (Recursos Públicos), pag. 162; Susana Galera Rodrigo, *Derecho aduanero español y comunitario*, Civitas, Madrid, 1995, pag. 59; Jose Lence Carlucci, "Uma introdução ao direito aduanero", Capítulo VI, punto 1, pag. 44, Aduaneiras, 1997; Luiz Emygdio F. Da Rosa (Jr.), *Manual de Direito Financiero & Direito Tributario*, 11 edición actualizada, Renovar, Río de Janeiro, 1997, paginas 212 y 344. 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.

neros coinciden en los supuestos de hecho exigidos para que el derecho de importación nazca, dando lugar a que bajo el mismo vocablo hablemos en realidad, de tributos distintos. En otras palabras, nos encontramos que bajo una misma denominación o bajo denominaciones que se consideran sinónimas, en realidad se estarían tratando hechos gravados distintos y por lo tanto tributos distintos.⁴

Entendiendo que el "hecho gravado" es la concepción del supuesto de hecho cuya realización la norma exige para dar nacimiento a la obligación tributaria,⁵ este supuesto de hecho es el que marca la identidad del tributo que emerge como su consecuencia, por lo que ante supuestos de hecho distintos, debemos hablar de tributos diferentes.⁶ De tal manera si todos los países se refieren al mismo tributo deberían estar refiriéndose al mismo hecho gravado. Sin embargo no es así.

De allí, entonces, la importancia de analizar los diferentes tipos de criterios que imperan en los supuestos de hecho de la norma y la ventaja de armonizarlos con miras a obtener seguridad en el tráfico internacional.

Quien esto escribe quiere advertir que en este estudio se ha visto obligado a trabajar con ordenamientos que no son los de su propio país, lo que ha procurado hacer con respetuosa cautela. Espero se sepa disculpar esta intromisión como la única ma-

nera de sacar fruto valedero de un trabajo que forzosamente requiere de la comparación legislativa.

II.- LA CONCEPCIÓN DEL DERECHO DE IMPORTACIÓN COMO UNA "CARGA REAL".

En el análisis que se hace en este trabajo, se parte de la base que el tributo es concebido como una obligación de pago. Sin embargo ello no siempre ha sido aceptado.

A comienzos del siglo veinte, el administrativista alemán Paul Laband sostuvo que en el régimen aduanero vigente en el entonces Imperio alemán, la obligación de pagar los derechos de aduana no constituía una obligación, ni siquiera una obligación "ex lege", sino una carga real que recae sobre el objeto sometido al derecho. Dado que el Estado no permite que una mercadería sea librada al consumo interior sin que el derecho de aduana haya sido previamente pagado, dicho pago se constituye en condición para que el Estado permita el tráfico de la mercadería. De allí concluye que la obligación aduanera no recae, como en la obligación personal, sobre un deudor determinado sino, como un derecho real, sobre una mercadería determinada.⁷

De acuerdo a esta concepción, este derecho real se pone de manifiesto en la fa-

4 Juan J. A. Sortheix, "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972, Tomo V-A pagina 386. En igual sentido se ha expresado James Whitelaw en su exposición sobre "El derecho tributario aduanero frente a los principios del derecho uruguayo", en las Jornadas de Derecho Tributario Aduanero celebradas en Montevideo, Uruguay los días 24 y 25 de abril de 1990, Revista Tributaria, Montevideo, Tomo XVII, N° 96, mayo-junio de 1990, paginas 220 y 221.

5 Trataremos el tema del hecho gravado mas adelante cuando abordemos el tema de la relación jurídica tributaria aduanera.

6 Matías Cortés, "Ordenamiento Tributario Español", Editorial Civitas, Madrid, 1985, pagina 281, en donde expresa "Por último será posible distinguir los distintos tributos atendiendo a los distintos hechos gravados que los justifican".

7 Paul Laband, "Le droit public de L'Empire Allemand", V. Giard & E. Briere, traducción al francés de Savinien Bouyssi, Tomo 6, París, 1904, pagina 179.

cultad del servicio aduanero de oponerse a que la mercadería bajo su control y que fuera introducida del extranjero, pueda ser destinada al consumo del mercado interno del país importador, ejerciendo sobre ella el derecho de retención y eventualmente de confiscación a favor del servicio aduanero a fin de satisfacer los derechos de aduana, de manera que pagándose éstos, la interdicción del tráfico desaparece. Agrega este autor que la obligación aduanera se puede extinguir de dos modos: pagando el derecho o bien dejando la mercadería bajo control aduanero.

La mercadería sometida al derecho de aduana respondería por el pago sin consideración a los derechos que otras personas, incluso su propietario, pudieran tener sobre la misma, la cual puede ser retenida y confiscada, poseyendo el Estado un derecho preferente respecto de cualquier otro acreedor, el cual no podría ser enervado ni por mandato judicial. Consecuentemente, en esta concepción, quien renuncia a poner las mercaderías en la circulación interior, depositándola en sede aduanera, se liberaría de pagar derechos. Por último, respecto de las mercaderías que perecen por caso fortuito o son enteramente deterioradas o no utilizadas, no habría lugar a la percepción de los derechos de aduana.⁸

Cabe tener presente que en Alemania (que es donde esta teoría nace), las "cargas reales" eran concebidas como un derecho real sobre el cual se asienta o yuxtapone (o del cual brota) uno creditorio en cuanto a las prestaciones ya devengadas y que, por

tener ese fundamento, sigue al derecho real básico o fundante en todas sus vicisitudes, pero conservando siempre su esencia propia obligacional.⁹ Es decir que al derecho real básico va unido el crédito de su titular contra el propietario del bien gravado, el cual tiene su fuente en aquél derecho real y que da una pretensión personal contra todo actual propietario, alcanzándolo como deudor personal con la totalidad de sus bienes, aunque sólo respecto de las obligaciones devengadas durante la vigencia de la propiedad, y sólo hasta el importe del bien respecto de las devengadas con anterioridad.

No obstante, por razones de comodidad el término "carga real" se usa frecuentemente en otros sentidos mas amplios, pues de esa manera se elude prejuzgar acerca del carácter real, personal o híbrido de los deberes jurídicos respectivos.¹⁰

A través de esta teoría se explicaba la facultad de retención y de secuestro que poseía la aduana sobre la mercadería y también la limitación del crédito fiscal al importe de la mercadería misma.

Otro administrativista alemán de aquella época, Otto Mayer, criticó la posición de Laband sosteniendo que la carga que grava a las mercaderías no es mas que una "apariencia", pero que en realidad el obligado es un deudor personal ya que todas las relaciones jurídicas sin excepción, en definitiva, son relaciones entre hombres.

Ante esta afirmación Laband respondió¹¹ que si bien es verdad que la existencia de derechos y obligaciones implica una re-

8. Paul Laband, obra y lugar citados en la nota 6. En este esquema se enrola Manuel Morselli para quien los impuestos aduaneros participarían de la naturaleza de los derechos reales por lo que gravan la materia imponible sin tener en cuenta las condiciones personales de quien los paga: Manuel Morselli, "Compendio de Ciencia de las Finanzas", Buenos Aires, 1947, página 70, citado por Pedro Fernández Lalanne, en su "Derecho Aduanero", Ediciones Depalma, 1966, Tomo I, página 311.

9. Dalmiro A. Alsina Añenza, ("Introducción al Estudio de las obligaciones propter rem", revista Jurisprudencia Argentina Tomo 1960-II, Sección Doctrina, página 44, parágrafo 11), quien hace un profundo análisis de la institución, sostiene que esta última concepción es la que cuajó en los trabajos preparatorios del Código Civil alemán y que fue consagrada en el artículo 1094 del mismo.

10 Dalmiro A. Alsina Añenza, obra citada en la nota precedente, página 45.

11 Paul Laband, "Le droit public de L'Empire Allemand", V. Giard & E. Briere, traducción al francés de Sa-

lación entre personas, esto también es aplicable al derecho de propiedad y a todos los derechos reales, incluidas las cargas, y que el carácter "real" que posee la facultad aduanera sobre la mercadería que se encuentra bajo su control no es una apariencia sino que es lo esencial desde el punto de vista jurídico. Añadía Laband en su contestación que la carga que grava la mercadería da nacimiento a una obligación de pago al igual que el poseedor del inmueble gravado con cargas reales o hipoteca que, para conservar la posesión del inmueble, debe pagar aunque no esté personalmente obligado. Así el tenedor de una mercadería sometida a los derechos de aduana debe también pagar para poder introducirla en el comercio.

Otros autores propusieron un sistema transaccional ⁽¹²⁾ según el cual habría a la vez una deuda real de la mercadería y una responsabilidad personal del deudor del derecho. Mayer, en respuesta a esta posición, sostuvo que no hay posibilidad alguna de transigir ya que siendo el derecho de aduana un impuesto, consiste en una deuda personal y que si bien para asegurar el pago el servicio aduanero puede hacer valer derechos sobre la mercadería afectada por el impuesto, estos últimos son derechos accesorios tales como el derecho de prenda y que si bien en materia fiscal son rigurosamente reglados, ello no altera la idea misma de impuesto. ⁽¹³⁾

Una primera objeción que merece la concepción de Laband es su prescindencia del sujeto pasivo del tributo, ya que si bien la liquidación y pago de los derechos de importación se pueden producir sin que la persona del deudor tenga relevancia, como sería el caso de la mercadería en depósito

aduanero cuyo titular se desconoce o la que arriba por sus propios medios al país (animales que cruzan la frontera sin nadie que los conduzca o mercaderías náufragas arrastradas por las aguas), en la mayoría de los casos se requiere la cooperación de la persona obligada para la liquidación del impuesto y, principalmente, para las formalidades del trámite aduanero (el despacho). ⁽¹⁴⁾

En segundo lugar debe tenerse en cuenta que los derechos de detención del despacho e interdicción de la mercadería, no tienen una exclusiva función tributaria, sino que apuntan a garantizar el cumplimiento de restricciones, tanto de carácter económico como de carácter no económico; ya que en el caso de una mercadería libre derechos, la detención así como su eventual interdicción o incluso el comiso puede ser igualmente justificada en cuanto se tratara de objetos prohibidos, lo que está indicando que las facultades que la aduana posee sobre la mercadería no tiene su fuente exclusivamente en la pretensión creditoria. Puede también darse el caso de que la aduana carezca de crédito alguno por ser la importación libre de tributos y, sin embargo, conservar el derecho de detener el despacho, interdicción o secuestrar la mercadería porque la misma ponga en peligro la seguridad o la salud de la población o por cualquier otra razón que aconsejare su prohibición de consumo.

En tercer lugar este autor, quizás influido por el derecho positivo y la concepción del Estado que regía en esos tiempos, parece ubicar en un segundo plano el derecho del propietario de la mercadería a quien (ante el fenómeno de la introducción de la mercadería extranjera), le da como

vinien Bouyssy, Tomo 6, París, 1904, la respuesta la hizo en una nota 3 al pie de la página 179.

12 Behr, citado por Otto Mayer en su "Derecho Administrativo Alemán", traducido de la versión francesa de 1904, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982, Tomo II, parágrafo 27, página 219, nota 18.

13 Otto Mayer, obra y lugar citados en la nota precedente.

14 Achille D. Giannini, "Instituciones de Derecho Tributario", Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957, parágrafo 30, página 77.

únicas alternativas pagar o padecer la confiscación. En otras palabras, el derecho de propiedad existente fuera de las fronteras del país de importación no sería reconocido con el mismo vigor una vez que la frontera fuera traspuesta ya que este mero hecho implicaría gravarlo con un derecho real a favor del Estado importador. Este derecho real sería de tal intensidad que llegaría a la confiscación,¹⁵ como si el principio de inviolabilidad del derecho de propiedad sólo tuviera lugar respecto de la mercadería que ya tiene libre circulación interna. Un resabio de esta concepción la encontramos en algunas legislaciones que hacen presumir el abandono o pérdida de la mercadería en caso de no impulsarse el despacho.

En cuanto a la mayor crítica que ha recibido esta concepción, consistente en que sólo las personas son sujetos de derecho y, por lo tanto, solamente ellas pueden hallarse obligadas a una prestación; creemos que la misma no ha llegado a comprender la inquietud de su autor. Aun las concepciones más ortodoxas en materia de derechos reales reconocen que éstos implican una relación entre seres humanos aun cuando su intervención se viera reducida a una obligación pasivamente universal de tolerar el derecho del titular sobre la cosa, por lo que una crítica tajante como esta parece desconocer que hay obligaciones personales que surgen como consecuencia de una determinada relación con el bien.

Así como el crédito es lo principal en

relación a los derechos reales de garantía accesorios del mismo (hipotecas, prendas, etcétera); así también un derecho real puede ser lo principal o constituir la base sobre la cual se asienta accesoriamente una deuda. Sería "obligación" por su contenido y gravamen real por su base o fundamento.¹⁶

El planteo original de Laband partía de una base inaceptable: la negación de una obligación "*ex lege*".¹⁷ No obstante, su corrección posterior, a nuestro juicio no debidamente comprendida, admitió que había una obligación personal, aunque con características de "realidad".

Curiosamente esa "realidad" la destacaba como fundamento de las facultades que tiene la aduana sobre la mercadería que se encuentra bajo su control (detención del trámite aduanero, retención de la mercadería, etcétera), lo que fue contestado por sus críticos diciendo que ellas eran meras manifestaciones del derecho de garantía que la aduana ejercía en resguardo de su derecho creditorio.¹⁸ Pero el debate no profundizó el caso de la mercadería librada a plaza con tributos impagos que es vendida a terceros ajenos a la relación jurídica entablada entre la aduana y el importador pese a que, sin embargo, es en este caso donde mayor sentido tiene el carácter de "realidad" de Laband, ya que es aquí cuando el brazo de la aduana debe extenderse más allá de la relación con el importador, introduciéndose en la esfera posesoria de un tercero con el cual no lo vincula ninguna

15 "L'assujettissement des marchandises aux droits de douane donne lieu à un droit de rétention et de confiscation au profit de l'administration des douanes" (Paul Laband, "Le droit public de l'Empire Allemand", N. Giard & E. Briere, traducción al francés de Savinien Bouyssy, Tomo 6, París, 1904, parágrafo 123-II, página 179).

16 Dalmiro A. Alsina Atienza, "Las deudas propter rem. Su injustificada confusión con los gravámenes reales", revista Jurisprudencia Argentina, Tomo 1960-II, sección doctrina, página 58.

17 "L'obligation d'acquitter le droit de douane n'est pas, par son essence juridique, une obligation; elle n'est pas même une obligation ex lege; c'est une charge reposant sur l'objet assujéti au droit" (Paul Laband, obra citada, parágrafo 123-II, página 179).

18 No obstante, cabe puntualizar que sin perjuicio de que las instituciones de la prenda o de la retención del derecho privado ofrecen ciertas diferencias con la denominada prenda o la retención aduaneras, estas últimas participan de ciertas características de los denominados derechos reales sobre cosa ajena. Así en el derecho argentino

relación jurídica personal, requiriendo, para hacerlo, del auxilio de un derecho sobre la cosa.

Pese a las críticas, este autor alemán tuvo el mérito de destacar la relación del servicio aduanero con la mercadería sometida a su control, lo que le da una característica especial a todo el sistema aduanero y que se ve reflejada en varias disposiciones generalmente adoptadas por las legislaciones aduaneras, tales como la facultad de detención del despacho, de interdicción de la mercadería, el derecho de retención sobre la mercadería que se encuentra en sede aduanera, el derecho de preferencia respecto de los demás acreedores sobre la mercadería que se hallare en zona aduanera y cuyos derechos de aduana aún no hubieran sido pagados, y en algunas legislaciones, el derecho de persecución contra quien la poseyera aunque fuera tercero adquirente de buena fe.

III.- LA CONCEPCIÓN DEL DERECHO DE IMPORTACIÓN COMO UNA OBLIGACIÓN "PROPTER REM"

La facultad de la aduana para detener la

mercadería al ingreso del territorio y retenerla hasta que se haya constatado que su ingreso no está prohibido o que el impuesto está pagado, pone de manifiesto que la administración toma en consideración a la mercadería y no a la persona, la cual solamente cobrará relevancia en cuanto se encuentre individualizada a través de la disponibilidad de aquella.

No obstante, si bien este criterio justificaría el privilegio fiscal sobre la mercadería, el mismo también existe en relaciones de carácter tributario en las cuales el pago del tributo obedece a la existencia de una obligación, con la obvia connotación subjetiva que ello implica.⁽¹⁹⁾

La sujeción de las mercaderías a los tributos aduaneros confiere a la aduana un derecho de retención,⁽²⁰⁾ pero, como hemos visto, ello no descarta la existencia de una obligación personal. Prueba de ello sería que la falsa declaración del importador en el momento en que solicita la destinación aduanera genera responsabilidad infraccional y que el abandono de la cosa no libera totalmente al importador de las deudas originadas en su proceder. La determinación del sujeto pasivo del tributo no surgiría, pues, en forma inmediata, pero resultaría

se considera que la hipoteca, la prenda y la anticresis son derechos reales de garantía (Dalmiro Alsina Atienza, "Las diferencias entre el derecho real y el derecho de crédito", revista *Jurisprudencia Argentina*, Tomo 1956 - III - Sección Doctrina, página 17 obra citada, a, nota 46). Sobre el derecho de retención la posición es más vacilante, ya que este derecho no goza del "jus perseguendi" y del "jus preferendi" de la manera en que si se desprende de los anteriormente citados (obra y autor citados, página 18). Francesco Messineo ("Manual de Derecho Civil y Comercial", Ediciones Jurídicas Europa América, traducción de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, 1971, Tomo IV, párrafo 108, n° 14, página 169) sostiene que el derecho de retención es un derecho personal pero dotado de eficacia "in rem" y como tal oponible a los adquirentes de cosas que son objeto de la retención.

19 Otto Mayer, "Derecho Administrativo Alemán", Editorial Depalma, 1982, traducida del edición francesa de 1904, por Horacio Heredia y Ernesto Krotoschin, Tomo II, párrafo 27, punto III-2, página 219; Rafael Bielsa "Estudios de Derecho Público", II, Derecho Fiscal, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1951, párrafo 5, punto 2, página 138.

20 Este derecho de retención suele existir de manera implícita, mediante la detención del despacho. En otros casos se establece en forma explícita, por ejemplo, el artículo 997 del Código Aduanero argentino, y el artículo 178 del Código Aduanero paraguayo. Achille Cutrera, con razón, sostiene que el derecho de retención que posee la aduana sobre la mercadería existente en la zona aduanera no es totalmente asimilable al derecho de retención clásico del derecho privado ("Principii di Diritto e Politica Doganale", CEDAM, Padova, 1941, párrafo 23, página 52).

determinable en la persona que tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería.²¹ Ello ha hecho decir que la deuda por tributos aduaneros es una obligación "*propter rem*".²²

Se ha expresado que en las obligaciones "*propter rem*" se encuentran entrelazadas las características del derecho real y del derecho de crédito combinándose las notas esenciales de una y otra categoría determinando una especie híbrida. Mientras que en el derecho real el titular tiene derecho a que se tolere su ejercicio (obligación pasivamente universal), en el derecho creditorio hay un sujeto pasivo determinado, el cual está obligado "*in faciendo*" (a dar o hacer algo) con todo su patrimonio. Si bien las características de la obligación "*propter rem*" puede variar según la legislación de que se trate, generalmente se considera que el deudor está obligado "en razón de la cosa" es decir por ra-

zón de su posesión, por lo cual el abandono de la cosa al acreedor o la enajenación o pérdida no culpable de la misma lo libran de su obligación.²³

Esto último tiene una gran importancia ni bien se piense que, siendo una de las características de los tributos aduaneros su no sujeción al principio de confiscatoriedad,²⁴ el importe de los mismos, con más sus eventuales accesorios por mora, pueden superar el valor mismo de la mercadería por lo que el derecho de abandono permitiría al tercer poseedor adquirente de la mercadería importada, limitar sus obligaciones al importe abonado por el bien en cuestión.

En la década del setenta autores argentinos se esforzaban en demostrar el carácter personal de la obligación tributaria aduanera expresando que el hecho de que en el ámbito aduanero se suela dar relevancia a la materia imponible con prescin-

21 Otto Mayer, en la obra citada en la nota 19, página 219 expresa "*Solamente cuando hay una irregularidad se ve que este impuesto sobre la circulación de la mercadería, con derecho de retención, tiene un deudor determinado. Se comprueba entonces quien es la persona en que la obligación de pagar se ha originado y sólo a esa persona hay que dirigirse. Tal es el caso, por ejemplo, de las mercaderías que entran con frande o cuando, por haber sido insuficiente el monto percibido, corresponde el pago de la diferencia*".

22 Así lo sostiene Rafael Bielsa ("*Estudios de Derecho Público*", II. Derecho Fiscal, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1951, parágrafo 5, punto 2, página 139).

23 Dalmiro A. Alsina Atienza, "*Las diferencias entre el derecho real y el derecho de crédito*", revista *Jurisprudencia Argentina*, Tomo 1956-III, página 19. Este autor considera que en el derecho argentino esta institución tiene su fundamento en el artículo 2416 del Código Civil de 1869 (cuya fuente es el jurista brasileño Freitas), según el cual "*son obligaciones inherentes a la posesión, las concernientes a los bienes, y que no gravan a una o mas personas determinadas, sino indeterminadamente al poseedor de una cosa determinada*" (obra citada página 19 y 20). La misma fórmula se encuentra en el artículo 1937 del Código Civil de Paraguay de 1985.

24 Si la magnitud del tributo que grava la propiedad es excesiva, éste se convierte en despojo y como tal cae dentro del concepto de confiscación que está prohibida por el régimen constitucional argentino (Hector B. Villegas, "*El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria*", en "*Estudios de Derecho Constitucional tributario en homenaje al Profesor Juan Carlos Lauqui*", bajo la coordinación del Dr. Horacio García Belsunce, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994, página 234). La jurisprudencia ha considerado improcedente la aplicación del principio de no confiscatoriedad en los impuestos a los consumos porque siendo impuestos indirectos éstos pueden trasladarse al consumidor, razón por la cual el principio no es aplicable a los derechos de importación. A ello se añade que si el Estado puede restringir directamente el ingreso de la mercadería al territorio se encuentra facultado para obtener igual resultado mediante el poder tributario (Hector B. Villegas, obra citada, página 253 y Rodolfo R. Spisso, "*Derecho Constitucional Tributario*", Depalma, Buenos Aires, 1991, páginas 257 y 258). Sobre esto último ver el fallo de la Corte Suprema argentina en el caso "*Montarce*", citado al final de la nota 3. No obstante debe tenerse presente que con los compromisos asumidos por los países en el seno del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (G.A.T.T.) tanto en el Acuerdo General de 1947 como en el último por el cual se acordó la versión de 1994, tanto las posibilidades de prohibir la importación como de incrementar el nivel del arancel se encuentra limitado.

dencia de los sujetos obligados, lo que da lugar a que la ciencia tributaria clasifique a estos tributos como "reales", ha alentado el criterio de ver esos tributos como "carga real", cuando en realidad dicha clasificación quiere significar con ello que la base imponible es objetiva y que las condiciones personales del deudor no inciden en su cuantificación.²⁵ En esta última afirmación, intrínsecamente correcta, se pretende sustentar que la aduana carece de derecho de persecución para el cobro del tributo adeudado respecto del poseedor actual del bien importado. La veracidad de la premisa no siempre permite tan categórica conclusión, ya que ello depende del tratamiento que le dé la ley.

Las obligaciones inherentes a la posesión son solamente aquellas establecidas por la ley. Si ninguna establece, entonces el tercer adquirente de la mercadería cuya importación devengó un tributo impago no será alcanzado por la pretensión aduanera y ésta deberá limitarla a la persona del importador. Pero si la ley consagra algún tipo de derecho sobre la mercadería aun después de que ésta hubiera sido librada a plaza y que incluso hubiera sido enajenada a un tercero, deberemos afrontar que nos hallamos ante un derecho que, sea cual fuere la denominación que le demos, se ejerce mas allá de la relación personal con el importador.

La obligación tributaria aduanera como obligación "*propter rem*" ha sido receptada en la jurisprudencia argentina, quien en algún caso ha extendido la obligación de pagar los derechos de importación al tercero que, de buena fe, adquirió la mercadería importada, sin saber que el vendedor adeudaba el pago de los derechos de aduana. Estos, que no habían sido pagados al amparo del régimen suspensivo de importación, se hicieron exigibles en virtud de la venta que implicó el incumplimiento de una de las condiciones a las cuales se sujetaba el mantenimiento del régimen. En ese caso se expresó que "*la responsabilidad del tributo no siempre se asume por deuda propia sino que, en ciertas circunstancias, puede pasar a otros individuos en tanto subsista la razón de ser de la obligación fiscal*".²⁶

En un comentario crítico,²⁷ se sostuvo que el planteo aduanero en el pleito se basó en la estructura del derecho común en materia de transmisión de la obligación con la cosa y hasta el límite del valor de esta última.²⁸ Mas tarde, en otro fallo posterior, el mismo tribunal revisó su anterior postura dejando a salvo los derechos del adquirente pues consideró que la transmisión de la responsabilidad tributaria aduanera a éste debía hallarse autorizada en la propia ley lo que en el momento en que se dictó el fallo aun no existía.²⁹

25 Fernando Castellanos, "*Carácter personal de la obligación tributaria en los derechos de importación y demás gravámenes aduaneros*", revista Derecho Aduanero, Tomo III-B, página 679, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, julio a diciembre de 1971; Hector B. Villegas, "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*", Depalma, Buenos Aires, 1975, página 217. Sobre los diferentes criterios para esta clasificación: ver Catalina García Vizcaíno, "*Derecho tributario*", Depalma, Buenos Aires, 1996, Tomo I, página 71.

26 Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina, en el caso "*Ekmedjian, Hogop*", del 31 de julio de 1968.

27 Fernando Castellanos, obra citada, página 380, nota 6.

28 El artículo 3266 del Código Civil argentino que allí se invocó establece que: "*Las obligaciones que comprenden al que ha transmitido una cosa, respecto de la misma cosa, pasan al sucesor particular; pero el sucesor particular no está obligado con su persona o bienes, por las obligaciones de su autor, por las cuales lo representa, sino con la cosa transmitida*".

29 Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina, autos "*Kleiman, Victor*" del 8 de mayo de 1970, revista La Ley Tomo 141, página 649, n° 23.364-S. Ver Mario Alsina, Ricardo X. Basaldúa y Juan Patricio Cotter Moine, "*Código Aduanero, Comentarios, antecedentes y concordancias*", Tomo VI, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, página 137, donde se hace un importante análisis del fallo.

Con posterioridad se produjo la modificación de la ley y la doctrina jurisprudencial tuvo acogida en el derecho positivo argentino,³⁰ aunque estableciendo la relación sobre una base obligacional. En efecto, el derecho de la aduana reposa en una obligación de pago del titular de la mercadería que mantiene con carácter solidario juntamente con el importador, aunque limitando el importe de la misma al valor del bien así como también limitando la extensión del tributo solamente a los casos en que quien tuviere la mercadería lo hiciera con fines comerciales o industriales o, aun cuando no se tuviere con alguna de esas finalidades, cuando el bien fuere registrable, en cuyo caso deberá inscribirse la deuda en el correspondiente registro.

En Brasil y Paraguay hay normas similares. En la legislación brasileña se establece que el adquirente o cesionario de la mercadería beneficiada con exención o reducción del impuesto de importación relacionada con la cualidad del importador, responde solidariamente con éste por el impuesto de importación.³¹ Por su parte, en Paraguay se prevé la persecución y secuestro de la mercadería importada por la

que se adeudaren tributos, aun cuando se encontrare en poder de un tercero.³²

Debe tenerse presente, no obstante, que en el caso que nos planteamos no nos hallamos ante una transmisión completa de la obligación tributaria aduanera sino ante la extensión de la misma a otro sujeto sin por ello liberar al causante³³ por lo que respecto de este último (es decir del deudor principal), la obligación tributaria no se ve limitada al valor de la mercadería. Aquí se advierte que no nos hallamos ante un derecho real sobre la cosa en sentido estricto, sino ante una deuda a la cual el bien se encuentra afectado (aun cuando hubiera cambiado de titular).

En cuanto al sucesor singular en la cosa, éste adquiere el bien con la obligación legal de respetar la deuda asumida ante la aduana para posibilitar el libramiento de la cosa importada, pues debe saber que la misma fue librada bajo la condición de que la misma no fuera transferida y que de suceder la transmisión deberán abonarse los tributos. Esto sigue el principio de que nadie puede transmitir sobre un objeto un derecho mejor o mas extenso que el que gozaba y que recíprocamente, nadie puede

30 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".

31 El art. 82 del Regulamento Aduaneiro Brasileiro establece "Sao responsáveis solidários: I) o adquirente ou cessionário de mercadoría beneficiada com isenção ou redução do imposto de Importação 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 el Regulamento Aduaneiro dispone que sólo se admitirá el registro de la venta si está satisfecho el pago del tributo de importación (art. 144).

32 El artículo 178 del Código Aduanero de Paraguay establece "Las mercaderías responden directa y preferentemente al Fisco por los derechos, impuestos, tasas, gastos y multas a que dieren lugar, siempre que la obligación estuviere impaga, la Aduana podrá retener las mercaderías que están en su poder y, en caso contrario, disponer su persecución y secuestro, aún estando en poder de tercero, sin perjuicio de que la responsabilidad proveniente de las infracciones aduaneras pueda hacer efectiva además, sobre el patrimonio de los infractores".

33 Mario Alsina, Ricardo X. Basaldúa y Juan Patricio Cotter Moine, "Código Aduanero, Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo VI, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, página 137.

adquirir sobre un objeto un derecho mejor y mas extenso que el que tenía aquél de quien lo adquiere ("*Nemo plus juris in alium transferre potest quem et ipse habet*"). El problema radica en dar seguridad al tráfico comercial protegiendo al tercer adquirente de buena fe, cuyo sacrificio es irritante para el concepto de justicia, salvo que exista un sistema de publicidad que le advierta sobre el gravamen que pesa sobre la mercadería transmitida, razón por la cual esta norma es reservada en el derecho común para las cosas inmuebles y no para las cosas muebles.³⁴ Por ello sería necesario que el adquirente pueda tener la oportunidad de enterarse del gravamen que pesa sobre el bien transmitido y, además, que esta transmisión de la deuda aduanera con motivo de la transmisión del bien importado surja de una norma expresa de la ley.

IV.- LA CONCEPCIÓN DEL DERECHO DE IMPORTACIÓN COMO UNA CARGA PERSONAL

Esta concepción parte de la base que el tributo aduanero no constituye una obligación, sino una "carga" en el sentido técnico jurídico del vocablo. No desconoce que la relación tributaria aduanera es de carácter personal y no real, pero parte de la base

que el pago es realizado por el importador solamente si quiere obtener el permiso de importación o de exportación.³⁵

A diferencia de lo que sucede en la obligación en la cual hay un sujeto pretensor con posibilidad de exigir la prestación al sujeto obligado, en la "carga" ambos roles se confunden en el mismo sujeto y, por lo tanto, quien incumple sólo se perjudica a sí mismo. No hay un derecho subjetivo ajeno a que la conducta sea realizada, por lo que hay una autorresponsabilidad en caso de inobservancia de la conducta debida.³⁶ En consecuencia, el importador o el exportador no estaría obligado al pago de los derechos de aduana, bastando que se abstuviera de requerir la correspondiente autorización estatal para no hallarse obligado a pagar el tributo.

Si adoptáramos este criterio, se podría llegar a sostener que muchos tributos constituirían una carga en la medida en que fueran evitables por el sujeto pasivo absteniéndose de desarrollar la conducta descrita en el hecho gravado (el impuesto a la renta sería evitable simplemente con no desarrollar una actividad que genere ganancias). Esta concepción contradice el concepto de "tributo" el que, por ser imposición emergente de la soberanía del Estado, no da cabida a considerarlo facultativo.³⁷

34 El artículo 783 del Código Aduanero argentino determina la transmisión de la deuda aduanera en aquellos casos en que el bien es registrable, de manera que el adquirente pueda conocer estas condiciones de la simple consulta al registro respectivo; pero también la determina cuando no se tratare de bien registrable, siempre que se tratare de finalidad comercial o industrial, lo que dificulta mas el conocimiento de la deuda que pesa sobre la mercadería aun cuando la legislación rodee la transmisión de bienes muebles de origen extranjero con fines comerciales o industriales de ciertas formalidades que no existen respecto de los bienes muebles de origen nacional (obligación de individualizar en las facturas comerciales de venta la documentación aduanera de importación, aduana por donde entró, fecha de la misma, etcétera) que, si bien tienden a posibilitar el conocimiento, no garantizan el mismo.

35 Sin que ello signifique que adhiera a la misma, esta concepción es expuesta por Antonio Berliri, "*Principios de derecho tributario*", Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1964, Tomo II, página 89.

36 Emilio Betti, "*Teoría general del negocio jurídico*", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1959, Capítulo 1, acápite 8, página 92; Francesco Messineo, "*Manual de Derecho Civil y Comercial*", traducción de Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, Tomo II, parágrafo 14, acápite 6, páginas 84 y 85, año 1971.

37 Rubens Gomes de Souza, "*Compendio de Legislação Tributaria*", Editora Resenha Tributaria, San Paulo, 1981, parágrafo 46, página 166.

V.- LA CONCEPCIÓN DEL DERECHO DE IMPORTACIÓN COMO UNA OBLIGACIÓN PERSONAL

Hoy en día la doctrina tributaria uniformemente considera que los derechos de aduana y el derecho de importación en especial, constituyen una obligación personal. El hecho de que, para asegurar el pago, la administración pueda hacer valer derechos sobre la mercadería, en nada menoscaba esta concepción. Sin duda nos hallamos ante un tributo de los denominados "objetivos", también llamado "real" o "con garantía real"; clasificación vinculada con la manifestación de capacidad contributiva, de manera que en los impuestos denominados "reales" se gravan las manifestaciones aisladas de capacidad contributiva y en los personales recae sobre todos los elementos que integran el concepto de capacidad contributiva.³⁸

Tampoco desautoriza esta afirmación el hecho de que el Estado se reserve ciertos derechos sobre el bien importado y que su legislación aduanera admita la oponibilidad del tributo devengado al adquirente de la misma o, aun más, la oponibilidad de la prohibición que pesa sobre su importación y que no fuera advertida al momento de su ingreso.

La relación del Estado con el importador es una verdadera relación personal de carácter creditorio, a punto tal que la misma no se ve limitada al valor de la cosa.

En cuanto al derecho de persecución que tendría la aduana sobre la mercadería que se halla en posesión de un tercer adquirente, si bien esta característica acompaña normalmente a los derechos reales,

por lo que su presencia hace presumir la "realidad" del derecho, la correlación entre el "*jus perseguendi*" y derecho real no es absoluta y tiene importantes excepciones, ya que se admite en algunos casos que el derecho creditorio goce de esa característica aun cuando, dado el carácter artificial de este instituto en materia de derechos creditorios, requerirá siempre de una norma legal expresa.³⁹ En consecuencia, su alcance y caracterización depende de la legislación de cada país. No obstante, esta nota de "realidad" de la facultad que se le reconoce al servicio aduanero no se da respecto del importador, sino con relación a los terceros a los cuales les es extendida la obligación de aquél.

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

El vínculo, relevante para el derecho, que surge entre dos o más individuos, denominado "relación jurídica", surge del derecho objetivo. Sabido es que, ante la producción de determinados hechos, las normas jurídicas ordenan la realización de ciertas conductas en las cuales se hallan interesadas otras personas que se hallan habilitadas a exigir las.

De tal manera, la vinculación entre "sujetos obligados" a la conducta prescripta y los "sujetos pretensores" de dicha conducta, nace con la producción de los "hechos jurídicos"; los cuales son segmentos de la realidad que la norma describe como antecedente de la consecuencia jurídica. Esta última, por su parte, consiste en la adquisición, modificación o extinción de las facultades

38 Ramón Valdés Costa, "*Curso de derecho tributario*", Montevideo, página 216, y Addy Mazz, "*Gravámenes al Comercio Exterior*", Montevideo, 1977, páginas 62/63.

39 Dalmiro Alsina Ateiza, "*Las diferencias entre el derecho real y el derecho de crédito*", revista *Jurisprudencia Argentina*, Tomo 1956-III, Sección Doctrina, página 13. Este autor cita varios casos de "*jus perseguendi*" excepcionalmente atribuidos a derechos creditorios en el derecho civil.

de algún sujeto respecto de otro u otros.⁴⁰

El "hecho jurídico", entonces, es sólo una parte de la estructura de la norma. Es el antecedente, ante cuya realización fáctica el ordenamiento determina que alguien deberá dar, hacer o no hacer.

La norma completa incluye, pues, tanto al antecedente (hecho jurídico) como a la consecuencia jurídica, así como también la relación de imputación entre una y otra, es decir el "deber ser" o mandato del ordenamiento.

La totalidad de esa estructura normativa refleja la "relación jurídica" que los clásicos suelen descomponer en sujeto, objeto y causa; siendo la causa la realización del "hecho jurídico" descrito en forma hipotética en la norma.

En esa relación jurídica hay más de un sujeto, consecuencia lógica de considerar al derecho como una herramienta para regular la coexistencia entre personas; lo que sería aplicable aun en la concepción de que los tributos aduaneros son una carga o derecho real, ya que aun en los derechos reales, frente a la persona con derecho sobre una cosa está la sociedad entera obligada a respetar tal relación.

La consecuencia jurídica de la norma importa una prestación. Del tipo de prestación de que se trate dependerá la clase de relación jurídica. De allí pues que siendo la prestación un deber de cumplir ciertas formalidades tendientes al mejor control de la introducción o extracción de mercancías del territorio a fin de aplicar las regulaciones vigentes nos hallaremos ante la

"relación jurídica aduanera". Si además, esa prestación se pone en cabeza del administrado y tiene por fin percibir el tributo correspondiente a la introducción o extracción, nos hallaremos ante una relación jurídica aduanera que además es tributaria.

Al utilizar el Estado el tributo como medio de regulación del comercio exterior se produce entre él y los administrados la relación jurídica tributaria en cuyo centro se encuentra el "hecho gravado" que no es otra cosa que un "hecho jurídico",⁴¹ pues constituye la hipótesis descrita en la norma (presupuesto de hecho de la norma), ante cuya realización, la ley enlaza la consecuencia jurídica que, en el caso, consiste en una prestación de dar una suma de dinero, generando así, la obligación tributaria.

El estudio de la relación jurídico tributaria sólo se puede hacer partiendo de la base del presupuesto de hecho de la norma que establece el tributo;⁴² es decir del denominado "hecho gravado".

Respecto de la denominación que recibe este instituto hemos optado por utilizar la que usa la legislación aduanera argentina.⁴³

VII.- LA ESTRUCTURA FORMAL DE LA NORMA QUE ESTABLECE LA OBLIGACION TRIBUTARIA ADUANERA - EL HECHO GRAVADO.

La estructura formal de las normas jurídicas dispone que ocurrido el hecho previsto en la hipótesis legal (presupuesto de

40 Así el Código Civil argentino en su artículo 896 entiende que los "hechos jurídicos" son "los acontecimientos susceptibles de producir alguna adquisición, modificación, transferencia o extinción de los derechos y obligaciones".

41 Dino Jarach, "El hecho imponible", Abeledo Perrot, Buenos Aires, Tercera edición, año 1996, pag. 68; Amílcar de Araujo Falcao, "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 Fomrouge.

42 Dino Jarach, obra citada, pag. 68.

43 El término que mayor popularidad ha ganado en la Argentina es el de "hecho imponible" que fuera introducido por Dino Jarach en su obra ya clásica en el año 1943, y sostenido por Fernando Sainz de Bujanda ("Hacienda y Derecho", Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962). Esta terminología tuvo, por otra parte,

hecho de la norma) el ordenamiento determina una consecuencia jurídica la que, por tratarse de derecho, requiere que consista en una sanción.⁴⁴ No obstante ello ha llevado a confusión a ciertos autores quienes advierten, con razón, que no siempre la consecuencia de un antecedente jurídico sea una sanción,⁴⁵ ya que lo esencial de la norma jurídica es el precepto formulado en sentido positivo ("Si se realiza el hecho gravado debe ser el pago del tributo correspondiente") y no formulado en sentido negativo ("si no pagas el tributo debe ser que seas castigado con multa o con la ejecución forzada de tus bienes").

Cossio desarrolló una fórmula que contempla ambos tramos de la estructura normativa, a los cuales considera inescindibles y aplicables a toda norma jurídica, cualquiera fuera la rama jurídica de que se

trate, adoptando la siguiente fórmula disyuntiva:

- 1) Dado un hecho en el tiempo (Ht)2)
- Debe ser3) Una prestación (P)
- 4) Por alguien obligado (Ao)
- 5) Frente a un sujeto pretensor (Sp)
- 6) O
- 7) En el caso que no se cumpliera con dicha Prestación (No P)
- 8) Debe ser
- 9) La aplicación de una sanción (S)
- 10) Por un funcionario obligado (Fo)
- 11) Quien responderá frente a la Comunidad Pretensora (Cp).

Esta estructura normativa establece la conducta que la sociedad exige al ciudadano y la complementa con la conducta que la sociedad exige al juez en caso de que aquella otra fuera desobedecida.⁴⁶ La mis-

recepción en el derecho positivo argentino (Ley de Procedimientos Impositivos Nacionales de la Argentina, ley 11.683). Fue objeto de crítica por Juan J. A. Sortheix ("El hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Tomo V-A, pag. 296, Ediciones Contabilidad Moderna, año 1969), quien sostuvo que las palabras "hecho imponible" hacen referencia a un hecho, es decir una situación fáctica que es susceptible de ser gravada por el legislador en ejercicio de sus poderes, de allí que sea "imponible", pese a que el poder ha sido ya ejercido, la ley dictada y vigente y el hecho (o situación fáctica) ha sido efectivamente sujeto a imposición; por ello considera más conveniente optar por el vocablo "hecho gravado", el cual fue aceptado en el derecho argentino: primero en la Ley de Aduana (a través de la ley 19.890) y luego en el Código Aduanero (ley 22.415). En esta misma postura se manifiestan Mario Alsina, Ricardo X. Basaldúa y Juan Patricio Cotter Moine ("Código Aduanero, Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo IV, Editorial Abeledo Perrot, 1985, páginas 161 y siguientes). Ante esta crítica se han levantado voces que defienden el uso del vocablo "hecho imponible": Rubén Amigo, "El I.V.A. y las importaciones", Aplicación Profesional, Buenos Aires, página 4, nota 7; Catalina García Vizcaino en su obra "Derecho tributario", Depalma, Buenos Aires, 1996, Tomo I, página 311, nota 15, quien sostiene que sería más correcto hablar de "hecho tributario" para asimilarlo al "hecho jurídico". En Brasil se utiliza el vocablo "hecho generador" de origen francés, el que ha sido introducido en el Código Tributario Nacional. No obstante, Gerardo Ataliba prefiere utilizar el vocablo "hipótesis de incidencia tributaria" fundándose en que ésta caracteriza la descripción legislativa, necesariamente hipotética, a fin de diferenciarla del hecho real que encuadra en la misma para el cual reserva el vocablo "hecho generador" ("Hipótesis de incidencia tributaria", traducido al castellano por Roque García Mullin, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977, punto 18.27, páginas 56 y 57).

44 Hans Kelsen, "Teoría Pura del derecho", Editorial Universidad Autónoma de México, 1979, página 42.

45 Tal es el caso que refleja Gerardo Ataliba ("Hipótesis de incidencia tributaria", Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977, página 41 y 42), al citar a Paulo Barros Carvalo quien sostiene que "la sanción no integra la estructura estática de la norma jurídica. Es otra norma de derecho con otra hipótesis y otro mandamiento".

46 Carlos Cossio denominó "endonorma" a la primera parte de la fórmula que abarca los puntos 1) a 5) que es la conceptualización de la prestación, y "perinorma" a la segunda parte que comprende los puntos 7) a 11) que es la conceptualización de la sanción. El autor aclara que no son dos normas sino que es una sola pues "no bastan la endonorma o la perinorma por aparte para pensar jurídicamente un dato"; "aunque la conducta efectiva caiga sobre la endonorma, aun así el dato intuitivo se lo piensa con el sentido o con la significación de la estructura completa de la norma; y lo mismo cabe decir si el dato intuitivo cae en la perinorma. En uno u otro caso el sen-

ma es aplicable para comprender los alcances del hecho gravado.⁴⁷

A la luz de esta formulación de la estructura normativa del derecho, hay que tomar con reservas la afirmación de que el "hecho gravado" (o "hecho imponible") es al derecho tributario lo que el "hecho punible" es al derecho penal⁴⁸ ya que, si bien coincidimos en que el presupuesto de hecho de uno y otro es el elemento esencial para determinar el alcance de cada uno de esos institutos, no obstante, a diferencia del tipo penal que constituye la desobediencia de la conducta querida por la sociedad y que da lugar a la sanción (la que se encuentra reflejada en la segunda parte de la fórmula: puntos 7 a 10), el hecho gravado constituye el hecho que da lugar a la exigibilidad de la conducta deseada por la sociedad (la que se encuentra reflejada en la primer parte de la fórmula: puntos 1 a 5).

Por otra parte, el hecho gravado no requiere necesariamente de un hecho huma-

no (es decir de un "acto") sino que, como todo hecho jurídico, puede ser un hecho no voluntario al cual se enlaza una prestación a cargo de un responsable;⁴⁹ lo que no sería admisible si fuera el antecedente de una sanción, pues siendo el derecho una herramienta de motivación social, la sanción tiene que hallarse referida a una conducta susceptible de ser evitada.

Esto pone de relieve que los destinatarios del mandato normativo en uno y otro caso son distintos. La primera parte de la norma está dirigida al sujeto obligado a quien se le indica la conducta debida, mientras que la segunda parte se dirige al funcionario imponiéndole a éste otra obligación: la de aplicar la pena. Si bien en la relación jurídica tributaria el Estado aparece en las dos etapas de la estructura normativa, lo hace en diferentes roles: en la primera aparece como sujeto pretensor (acreedor del tributo) mientras que en la segunda parte aparece como Funcionario de la Comunidad encargado de aplicar la

tido conceptual del dato está pensado con el esquema completo" (*Teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*), Editorial Abeledo Perrot, segunda edición, Buenos Aires, 1964, páginas 333; 662 y nota 17 en esta última página). De una manera menos elaborada Gerardo Ataliba (*Hipótesis de incidencia tributaria*), Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977, parágrafo 18.26, página 56), expresa: "La norma tributaria asume la siguiente configuración:

Hipótesis - si sucediera el hecho "Y".

Mandato - pague "X", en dinero, al Estado.

Sanción - si no pagara, se producirán las siguientes consecuencias ..."

47 Aristides Corti, Ignacio J. Buitrago y Rubén A. Calvo, han aplicado la fórmula de Cossio para analizar la estructura del hecho gravado en su trabajo "La estructura jurídica de la norma tributaria", revista *Jurisprudencia Argentina*, 29 de junio de 1988, Buenos Aires.

48 Jarach expresa que el estudio de la relación jurídica tributaria solo se puede hacer partiendo del presupuesto de hecho, añadiendo que éste constituye el centro de la teoría jurídica del tributo, así como el estudio del delito en el derecho penal se construye a partir del estudio del tipo penal. Mas ello no significa que se pueda llevar la asimilación del "hecho gravado" al del "tipo penal" mas allá de la incidental ejemplificación que realizara el referido maestro (Dino Jarach, "El hecho imponible", página 68; seguido en este punto por Mario A. Alsina, Ricardo X. Basaldúa y Juan Patricio Cotter Moine, "Código Aduanero, Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo IV, Abeledo Perrot, 1985, página 159, y por Julio Carlos Lascano, "El hecho imponible de los derechos de importación", revista *La Ley*, 1987-B, página 852).

49 Por ejemplo por la llegada a las costas del territorio aduanero de mercadería náufraga que al introducirse al territorio aduanero puede hallarse sujeta al pago de tributos. En Argentina los artículos 180 a 184 del Código Aduanero argentino ordenan que esta mercadería sea sometida al régimen de depósito provisorio de importación, aunque, tal como lo expresé en otra oportunidad, es el artículo 393 de la Ley de la Navegación quien dispone la entrega a quien acredite ser el titular, "previo pago de ... los gravámenes aduaneros que correspondan" (Enrique C. Barreira, "Código Aduanero, Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo II-A, Abeledo Perrot, 1986, páginas 129 y 130).

sanción (juez de la ejecución forzada de los bienes del deudor o bien juez de la pena por infringir el deber de pago).

La obligación tributaria nace, pues, de la realización del supuesto de hecho descrito en el punto 1) de la fórmula. Se ha discutido en algunos casos que la simple realización del hecho gravado da nacimiento a la obligación tributaria, por requerirse la previa determinación tributaria. Sobre este punto debe distinguirse el nacimiento de la obligación tributaria de la exigibilidad de la misma. Esta última puede depender de la previa determinación sin que ello signifique que la obligación no se haya generado.

Si bien el presupuesto de hecho de la norma que da nacimiento a la obligación tributaria, es decir el hecho gravado, es uno e indivisible, puede conformarse de un solo elemento (presupuesto de hecho simple) o de diversos elementos (presupuesto de hecho complejo). En este último caso esos elementos pueden ser objetivos, que se caracterizan por la simple realización de ciertos hechos externos; o también subjetivos. Estos últimos no necesariamente se refieren a la individualización del sujeto pasivo del tributo sino a la expresa indica-

ción de alguna de las características personales del protagonista del hecho descrito o bien por la finalidad tenida en mente por este último al desplegar la conducta mencionada por la norma.

Se ha expresado que el presupuesto de hecho de la norma que establece el tributo, es decir el hecho gravado, está compuesto de diferentes elementos entre los cuales se incluyen los hechos descritos en el presupuesto de hecho, la ubicación de los hechos en el espacio y en el tiempo, el sujeto activo, los sujetos pasivos, la base imponible, y el importe de la obligación.⁵⁰

Otros autores consideran que algunos de estos elementos no constituyen parte del hecho gravado.⁵¹ Consideramos que la alícuota, la base imponible y la liquidación del tributo no forman parte del hecho gravado sino de la prestación que se origina como consecuencia de la realización de aquél. Estos elementos hacen a la "determinación" del tributo, es decir a la determinación del contenido de la prestación que, en la fórmula anterior, se encuadra en los puntos 3) a 5). Por eso discrepamos con la afirmación de que todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria se resumen en el único

50 Dino Jarach expresa que "este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto de hecho, en segundo término, el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; o sea la delimitación del ámbito territorial o humano en el cual se desarrolla el fenómeno concreto; en tercer término, la ubicación de dicho fenómeno en el tiempo, en cuarto término, la base de la medición, llamada también base imponible, esto es la adopción de parámetros que sirvan para evaluar cuantitativamente los hechos cuya verificación da nacimiento a la obligación; en quinto término la atribución a los sujetos pasivos de las circunstancias objetivas comprendidas en la definición legal del presupuesto de hecho... En sexto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que da como resultado el quantum de la obligación tributaria", "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, página 382.

51 Fernando Sainz de Bujanda expresa que "el elemento cuantificante no es constitutivo del hecho imponible. Es un mero instrumento de cuantificación de la obligación tributaria sustancial" ("Hacienda y Derecho", Madrid, 1966, Tomo IV, página 389); Héctor B. Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1975, página 216 sostiene, citando a Paulo de Barros Carvalho que el sujeto pasivo no está contenido en la hipótesis tributaria. Catalina García Vizcaino, "Derecho Tributario", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996, Tomo I, página 311 comparte el criterio de Villegas que es restrictivo respecto de la tesis amplia sostenida por Dino Jarach, en cuanto este último autor comprende en la expresión "hecho imponible" a los sujetos obligados, al momento de vinculación con el sujeto activo, la base de medición, la limitación de los hechos en el espacio y en el tiempo y la cantidad expresadas en suma finita.

concepto del presupuesto de hecho definido por la ley.

En materia de derechos de importación, el presupuesto de hecho sólo contempla los hechos objetivos, por lo que la determinación del sujeto pasivo tampoco se encuentra en el hecho gravado sino que surgirá en forma indirecta a través de la individualización del titular de la mercadería referida en el presupuesto de hecho. En otras palabras, el sujeto pasivo también surgirá de la determinación del contenido de la prestación ("P" en el punto 3 de la fórmula antes transcrita).

Para ejemplificar y considerando como hecho gravado a la "importación definitiva", tendríamos que:

1) Dada la introducción de una mercadería al territorio aduanero con carácter definitivo (importación definitiva)

2) Debe ser

3) El pago de un derecho de importación

4) Por quien tuviere la disponibilidad jurídica de la referida mercadería (importador)

5) Frente a la aduana

6) O

7) Si no se pagara el derecho de importación

8) Debe ser

9) La aplicación de una sanción (ejecución forzada de sus bienes y/o multa)

10) Por el funcionario aduanero competente.

11) Quien, en caso de incumplir con sus funciones, responde frente a la Comunidad (representada por el Poder Judicial).

Entendiendo que el hecho gravado es la hipótesis descrita en el presupuesto de hecho de la norma que da nacimiento al tributo (Punto 1 de la fórmula), ésta sería solamente la importación definitiva, y la

individualización del importador, la alícuota, la base imponible y la liquidación del "quantum" surgirían de la consecuencia jurídica (punto 3 de la fórmula).

Mas ello no significa que la consecuencia jurídica de la norma tributaria no constituya una parte esencial de la norma legal tributaria ya que ella, tanto como el hecho gravado, fija los límites de la potestad tributaria del Estado y, por lo tanto se encuentra también alcanzada por el principio de la legalidad. En efecto, éste no se limita solamente al hecho gravado sino que incluye la totalidad de la relación jurídica tributaria, delimitando la prestación tributaria debida.

La base de cálculo y la alícuota hacen a la necesidad de poder liquidar el derecho de importación, el que puede haber nacido aun cuando el importe del mismo se encuentre ilíquido, ya que la existencia de la deuda no debe confundirse con su exigibilidad, o, también que puede ser pagada sin que aun se haya producido el hecho gravado, en cuyo caso obrará como un anticipo o pago a cuenta del importe debido.

VIII.- LAS TEORÍAS DEL HECHO GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN

Como hemos visto antes, en todos los países se aplican tributos que gravan la importación, los que suelen ser denominados de manera similar (derechos de importación, impuestos de importación), aun cuando los presupuestos de hecho de las normas que los imponen sean diferentes, por lo que están individualizando tributos distintos desde que implican hechos gravados diferentes. Ello se debe a que el principal de los elementos que integran el hecho gravado de cada uno de ellos es común y

consiste en el cruce de la línea fronteriza aduanera.⁵²⁾

A fin de una mayor precisión en la terminología empleada, aclaramos que en este trabajo adoptamos el criterio del El Consejo de Cooperación Aduanera quien identifica el concepto de "cruce" con el de "importación", ya que su Glosario incluyó la definición de importación como *"la acción de introducir en un territorio aduanero una mercadería cualquiera"*. En consecuencia no se exige que la introducción sea legal ni tampoco que la mercadería ingresada deba destinarse al mercado interno del país de importación, limitándose a considerar que la importación es el mero ingreso de la mercadería al territorio aduanero, con independencia de la destinación aduanera que se le quiera dar.

Desde el punto de vista de la legislación comparada, podemos distinguir al menos cinco tipos de teorías principales acerca del elemento objetivo del hecho generador del tributo que grava la importación.⁵³⁾

Antes de introducirnos en ellas advertimos que para precisar el hecho gravado es necesario tomar en cuenta la totalidad de las normas del ordenamiento jurídico de que se trate.⁵⁴⁾ La primera lectura de algu-

nas disposiciones sin tener en cuenta las restantes, puede inducir a engaño ya que, por ejemplo, es común que al lado de normas que sostienen que el tributo se origina por el mero cruce fronterizo, se encuentren otras que admitan el desistimiento de la solicitud de destinación aduanera antes de que se produzca el libramiento y ordenen la devolución del tributo aduanero o bien que admitan dicha devolución en caso de que la pérdida total de la mercadería hubiera frustrado su ingreso al mercado interno, lo que indica que el tributo sólo se debe cuando la mercadería es finalmente librada al consumo interno, contradiciendo así la norma leída en primer lugar.

VIII - 1) La teoría del cruce

Para este criterio el hecho gravado se cumple con el simple cruce de la línea o frontera del territorio aduanero. El éxito que ha tenido esta teoría en la legislación comparada se debe a la sencillez de su formulación y la aparente objetividad del presupuesto de hecho, aun cuando al momento de aplicarla surgen mas dificultades que con los que se suelen considerar teóricamente más complejos.⁵⁵⁾

52 Juan J. Sortheix, "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", Revista Derecho Aduanero, Tomo V-A, página 386.

53 Juan J. Sortheix, obra citada en la nota precedente, pag. 385.

54 Catalina García Vizcaíno expresa que los aspectos del hecho gravado *"... se hallan, muchas veces, dispersos en una misma ley o en varias leyes, o implícitos en el sistema jurídico, lo cual no perjudica el carácter unitario e indivisible del hecho imponible"* ("Derecho Tributario", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996, Tomo I, página 312, punto 3.2).

55 Ha tenido prestigiosos sostenedores en todo el mundo, tales como: Achille D. Giannini ("Instituciones de Derecho Tributario", Editorial derecho Financiero, Madrid, 1957, con traducción de Fernando Sainz de Bujanda, parágrafo 152, pag. 523/524) quien al referirse a los impuestos aduaneros expresa *"el impuesto se devenga, naturalmente, en el momento en que la mercancía atraviesa la línea aduanera, salvo cuando se trata de buques extranjeros importados ..."*; Otto Mayer ("Derecho Administrativo Alemán", Editorial Depalma, 1982, Buenos Aires, con traducción de la edición francesa de 1904 por Horacio Heredia y Ernesto Krotoschin, Tomo II, parágrafo 27, punto III, 2, página 218), quien al referirse a los impuestos indirectos expresa *"hay que colocar en esta categoría, en primera línea, los impuestos que gravan la circulación de mercaderías. El hecho imponible es el paso de una mercadería hacia cierto lugar a través de un límite determinado: la frontera del Estado o los límites de un municipio, la puerta de un depósito"*; Lucien Méhl, ("Elementos de Ciencia Fiscal", Casa Editorial Bosch, Barcelona, 1964), en donde expresa *"en materia de aduana, el hecho generador generalmente radica en el acto del franqueo fronterizo y, en la práctica, en el paso por la aduana..."*, pags. 72 y 73. También Sandulli, Lepri, Blumenstein y Duverger, citados por Sortheix en "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", Revista Derecho Aduanero, Tomo V-A, página 386).

Los sostenedores de la teoría del cruce se encuentran generalmente alentados por la redacción de los textos legales vigentes en sus respectivos países, los que suelen indicar como hecho gravado de los derechos de importación "la introducción de la mercadería" o "la entrada de la mercadería", sin mayores precisiones.

El art. 86 del Regulamento Aduaneiro Brasileiro parecería, de una primera lectura, adherir a esta posición al expresar en el primer párrafo que "*O fato gerador do imposto e a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro*".⁵⁶ En ese sentido, el Tribunal Federal de Recursos de Brasil decidió que el hecho generador del impuesto de importación es la entrada al territorio nacional "inclusive al mar territorial", lo que importaría la adopción de un criterio exclusivamente geográfico.⁵⁷

No obstante, cabe tener presente que el análisis de prestigiosos autores que hacen una detenida lectura del siguiente párrafo del mencionado art. 86 del Regulamento Aduaneiro Brasileiro (que da un especial sentido a la palabra "entrada" como "entrada documentada",) indica que esta legislación se enrola en la teoría de la "entrada" que veremos más adelante.

El art. 171 del Código Aduanero Para-

guayo establece: "*Todas las mercaderías procedentes del exterior que se introduzcan al país están sujetas al pago de los gravámenes a la importación establecidos en el Arancel de Aduanas, salvo las declaradas libre*". En este caso la claridad de la norma no parecería dejar lugar a dudas sobre la adopción de la teoría del cruce. Sin embargo la pérdida o destrucción total de la mercadería antes del retiro de las mismas de los depósitos aduaneros o antes de la culminación de los regímenes suspensivos extingue la obligación tributaria aduanera (art. 198 del Código Aduanero de Paraguay); asimismo el artículo 62 del mismo ordenamiento admite el desistimiento (al cual denomina "anulación")⁵⁸ del despacho lo que implicaría la extinción de la obligación tributaria consecuente.

En Uruguay, con anterioridad a la sanción del Código Aduanero en 1984, se consideró que, de acuerdo a la ley entonces vigente, el presupuesto objetivo del hecho generador del impuesto de aduana a la importación se producía "*cuando la mercadería atraviese la línea aduanera*".⁵⁹ Consideramos que luego de la entrada en vigencia del Código Aduanero de 1984 esta postura ha perdido vigencia, tal como lo expresamos más adelante.

56 Así lo sostiene Osiris Azevedo Lopes Filho ("*Regimes aduaneiros Especiais*", Editora Revista dos Tribunais, 1984, paginas 66 y 67) quien sostiene que la ley aduanera de Brasil utiliza el criterio objetivo para definir la sustancia del hecho generador haciendo tabla rasa con la subjetividad del importador al declarar la finalidad de la importación expresando que "*O fato gerador do imposto de Importação e objetivo e se materializa, consoante nossa legislação, com a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, equivale dizer, pela passagem da linha aduaneira do país*".

57 Aliomar Baleeiro, "*Direito tributario brasileiro*", 10ª. Edición, Editora Forense, Río de Janeiro, 1996, pag. 127.

58 En el trabajo que preparáramos para el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros tuvimos oportunidad de expresar la incorrección de utilizar el vocablo anulación para lo que es un desistimiento de solicitud de destinación aduanera ("*Análisis del borrador de la primera revisión del Código Aduanero Mercosur*", Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, segundo semestre de 1997, N° 11, pagina 115).

59 Addy Mazz, "*Gravámenes al Comercio Exterior*", Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977, pág. 32. Esta autora luego del cambio legislativo, en la exposición efectuada en las Jornadas de Derecho Tributario Aduanero en Montevideo en abril de 1990 y abordando el tema de "El derecho tributario aduanero frente a los principios del derecho uruguayo", sostuvo que el derecho positivo uruguayo, luego del dictado del Código Aduanero adhiere a la teoría de la importación para consumo (Revista Tributaria, Montevideo, Tomo XVII, N° 96, pagina 256). En épocas anteriores al Código hubo en Uruguay opiniones partidarias de la teoría de la importación para consumo, como la de Ariosto González, tal como lo reflejamos más adelante.

En Argentina, influenciados por la legislación que existía con anterioridad a la modificación que la Ley 19.890 de 1971 introdujo en la entonces Ley de Aduana (luego sustituida por el Código Aduanero), algunos autores adhirieron a la teoría del cruce.⁶⁰

En Italia este criterio fue sostenido por influencia de la ley aduanera del 25 de septiembre de 1940, conforme a la cual el pasaje de la línea aduanera de la mercadería sujeta a derechos de aduana establecía a favor del Estado el derecho al cobro del impuesto⁶¹. Al cambiar la ley, el Texto Único de la Ley de Aduanas de 1973 se enroló en la teoría de la declaración para consumo, conforme veremos más adelante.

En España el art. 1 del Texto Refundido de los impuestos de la Renta de Aduana, aprobado por real decreto 511 de 1977 dispone que "*Los derechos arancelarios de importación gravan la entrada de mercancías en el territorio aduanero español, de acuerdo con las prescripciones de la Ley Arancelaria, de este Texto Refundido y disposiciones complementarias de ambos*". Este artículo se complementa con el art. 3 del mismo ordenamiento que establece que está sujeta al impuesto "*la importación de mercancías, entendiéndose por tal la entrada definitiva o temporal de las mismas en el territorio aduanero, cualquiera sea el fin a que se destinen y la persona del im-*

portador, aunque este fuera el Estado".⁶²

La terminología empleada en la norma ha hecho decir que este ordenamiento contempla como hecho gravado el simple cruce de la mercadería por la frontera aduanera. No obstante, al igual que sucede con la legislación brasileña que también utiliza el vocablo "entrada", la acepción que se le de al mismo puede cambiar esta apreciación; ya que si por entrada entendemos no sólo el cruce sino también la presentación de la mercadería ante la aduana (como parece surgir de la referencia que el artículo 3 hace a la destinación definitiva o temporaria de la importación en cuestión), estaríamos ante la teoría de la entrada.

Por último, con anterioridad a la actual redacción del Código Aduanero Europeo, el art. 4º del Código de Aduanas francés, disponía que "*Las mercancías que entren en el territorio aduanero o que salgan de él son pasibles, según el caso, de derechos de importación o de derechos inscritos en la tarifa de aduana*".⁶³

La teoría del cruce explica la aplicación de los derechos de importación a la mercadería que es objeto de introducción ilícita al territorio aduanero, fuere por la vía del contrabando o por el incumplimiento de las condiciones a las cuales se supeditaba el régimen aduanero de la mercadería, lo que consideramos positivo.

60 Héctor B. Villegas, "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*", Editorial Depalma, 1975, pag. 572, en donde expresa "*El hecho imponible del impuesto aduanero es el paso de la mercadería por una frontera política. En los derechos de importación la obligación tributaria se genera en el momento en que dicha mercadería penetra al territorio nacional por cualquier vía de acceso*". Por su parte Carlos M. Giuliani Fonrouge en su clásico "*Derecho Financiero*" (Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982, Tomo II, parágrafo 437, página 834) citando a Gomes de Souza, comienza participando de la teoría del cruce al expresar que "*el hecho generador o hecho imponible en los derechos aduaneros es el paso de una mercadería por una frontera política*"; no obstante, en los renglones siguientes cambia este criterio sosteniendo la teoría de la nacionalización, conforme veremos.

61 Sergio Vinciguerra, "*I delitti Doganali*", Parte General, Dott. A. Giuffré, Editore, Milano, 1963, pags. 139 y 145/146.

62 Ildelfonso Sánchez González, "*Renta de Aduanas*", Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda de España, 1982, pag. 27.

63 "*Les marchandises qui entrent sur le territoire douanier ou qui en sortent sont passibles, selon le cas, des droits d'importation ou des droits inscrits au tarif des douanes*".

Algunos autores consideran que las mercaderías que son objeto de contrabando no deben estar sujetas a los tributos que gravan la importación por considerar in-moral que el Estado grave con impuestos la práctica de los delitos.⁶⁴ Discrepamos con este punto de vista. El diferencial de costo que debe adicionarse por vía de derechos de aduana a toda mercadería que ingresa definitivamente al territorio aduanero para restablecer eventuales diferencias competitivas con la mercadería doméstica similar se justifica tanto que esa incorporación al circuito económico interno haya sido hecha regular o irregularmente. De lo contrario se estaría tratando de manera más benigna a la mercadería introducida ilegítimamente que a aquella otra que ha cumplido con todas las formalidades de la ley, con lo cual en vez de castigar la ilegalidad la estaríamos premiando.

La teoría del cruce no llega a explicar satisfactoriamente el caso de los regímenes o destinaciones suspensivos (admisión temporaria, depósito de almacenamiento, tránsito de importación, etcétera). Ante estos casos procura explicar la ausencia de cobro del tributo considerando que hay una suspensión de los tributos devengados con motivo del cruce en razón de hallarse sometida a una condición. Ello trae multiplicidad de complejidades, con lo cual una teoría que es sostenida por su aparente objetividad y simplicidad, se convierte en compleja perdiendo, a poco de profundizar en ella, todo el atractivo que despierta en un primer momento.

Con respecto a los regímenes suspensivos, esta concepción debe explicar como

es que, nacida la obligación tributaria, el tributo aduanero no es cobrado, echando mano de la existencia de una condición o de una exención.

En los ordenamientos partidarios de la teoría del cruce, los regímenes o destinaciones suspensivos son interpretados como una suspensión condicional de los tributos. En cambio en los que participan de la teoría de la "declaración para consumo" o de la teoría de la "importación para consumo" el empleo del término "suspensivo" se refiere a la configuración del hecho gravado que hasta el momento no se había producido.⁶⁵ En realidad, dado que la relación jurídica aduanera va más allá del aspecto tributario, es posible expresar que lo que le vale el nombre de destinaciones suspensivas es que la "destinación definitiva" se mantiene "en suspenso"; pues esta da lugar no solamente a la aplicación de tributos sino también a la aplicación de restricciones de carácter económico, las que no suelen ser de aplicación en materia de destinaciones suspensivas.⁶⁶

Las teorías de la "condicionalidad" de la obligación tributaria aduanera en las destinaciones suspensivas

Una de las explicaciones intentadas radica en sostener que la deuda ya originada por el cruce se encuentra sujeta a una condición suspensiva de que la misma será cobrada en el momento en que venza el plazo de la reexportación sin que ese hecho se haya cumplido. De tal manera, si la reexportación se produce, la deuda por los derechos aduaneros cuya condición para el

64 Jorge Witker, "Derecho Tributario Aduanero", Universidad Nacional Autónoma de México, 1995, citado por Roosevelt Baldomir Sosa en su trabajo "Sobre as obrigações aduaneiras (III) - A teoria do cruce", BIA-Boletim Informativo Aduaneiras, 25 de setembro de 1998, Ano XXIV - Número 38 - Sao Paulo - página 30.

65 Juan J. A. Sortheix, "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Tomo V-A página 388, nota 37.

66 Así lo hemos sostenido en el Tomo II-A del "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, página 198 y nota 6.

nacimiento falta se considera como si nunca hubiera existido; mientras que si la mercadería no es reexportada el derecho aduanero debe pagarse.⁶⁷ En este último caso el pago debe hacerse respecto del tributo vigente en la fecha en que la mercadería ingresó al territorio, con mas los intereses devengados desde esa fecha.⁶⁸

En este esquema, si el hecho gravado ya se produjo con el cruce de la mercadería por la frontera aduanera y, por lo tanto, la obligación tributaria ya nació sin que el tributo se haya pagado en razón del régimen aduanero suspensivo en cuestión, la condición supeditará la obligación tributaria al hecho de que se produzca la opción por una destinación gravada o bien por el incumplimiento del régimen que traiga aparejada la obligación de pagarlo. En tal caso nos hallaremos ante una condición suspensiva. Distinto es el caso en que, introducida la mercadería bajo un régimen suspensivo, el pago se realiza sujeto a ser devuelto cuando se acredite el cumplimiento de las obligaciones a las cuales se condicionó el régimen. Ante esta situación se ha expresado que el importador no contrae la obligación pura y simple de pagar como en el caso de la importación definitiva, sino una obligación subordinada a una condición resolutoria consistente en que la mercadería cumpla con las obligaciones

del régimen como, por ejemplo, la reexportación en el régimen de la importación temporaria. No verificándose la condición la administración aduanera es acreedora de los importes correspondientes al tributo al momento del ingreso así como de los intereses que la suma ha producido.⁶⁹

No obstante, hay variantes dentro de los sostenedores de estas teorías que resultan confusas. Así Cuttrera expresa que si bien en la importación temporaria nos hallamos ante una condición resolutoria, en el caso del tránsito de mercadería extranjera nos hallamos ante una condición suspensiva en la cual la obligación tributaria será aplicable según el tratamiento tributario vigente al momento del incumplimiento del régimen, fundando este aserto en que no se cobra el tributo al ingreso sino solamente en caso de no cumplirse con el régimen.⁷⁰ Este criterio, como vemos discrepa con el expresado precedentemente respecto de la condición suspensiva, lo que se debe a las particularidades de cada legislación.

De todas maneras, el término "condición" es de discutible aplicación en este caso. La misma está concebida como un hecho incierto al cual se supedita el nacimiento de la obligación concertada mediante un acto jurídico y la solicitud de importación no constituye un acto jurídico (o "negocio jurídico").⁷¹

67 Otto Mayer, "Derecho Administrativo alemán", traducción al castellano de la versión francesa de 1904, Depalma, Buenos Aires, 1982, Tomo II, página 238; Francisco Martínez en "El nacimiento de la obligación jurídica aduanera en las operaciones de importación", Revista "Derecho Aduanero", Tomo IV-B, página 770, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, año 1972.

68 Achille D. Giannini, "Instituciones de Derecho Tributario", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, parágrafo 153- A, página 527.

69 Achille Cuttrera, "Principii di Diritto e Politica Doganale", CEDAM, Padova, 1941, parágrafo 66, páginas 150 y 151.

70 Achille Cuttrera, obra citada en la nota precedente, parágrafo 66, página 152.

71 Consideramos que la solicitud de destinación aduanera (vulgarmente denominada "declaración aduanera") no es un acto jurídico sino que es un acto voluntario lícito tendiente a obtener determinado tratamiento aduanero para la mercadería, lo que lleva a integrarla con un procedimiento que culmina con el dictado de un acto administrativo que autorice o deniegue el régimen solicitado, de lo que se desprende que la solicitud no es un acto que por sí solo basta a los fines que pretende constituyendo solamente el primer paso de un acto complejo. Nos remitimos al estudio realizado sobre este tema en el Tomo II-A del "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, página 201 a 207.

En las destinaciones o regímenes suspensivos la supeditación surge de la propia norma, constituyendo una condición legal ("*condictio juris*") que posee características diferentes a la de una simple condición; pues la "*condictio juris*" no expresa otra cosa que un requisito de la ley para que el hecho se produzca, por lo cual constituye un elemento más del presupuesto de hecho de la ley.

No importa que ella no se encuentre incluida en el artículo o sección de la ley en que se encuentra descrito el "hecho gravado" básico, ya que el derecho debe integrarse con la totalidad de las normas vigentes fuere que éstas se encontraran unidas, lejanas o cercanas entre sí. Si la "*condictio juris*" es establecida por la ley, es un elemento integrante del hecho gravado, pues la obligación tributaria correspondiente sólo se considerará nacida desde que dicha "*condictio*" se produzca.⁷²

Este criterio nos indica que, en realidad, la suspensión del pago del tributo bajo condición no es más que un recorte al presupuesto de hecho de la norma generadora de la obligación tributaria. En otras palabras, creemos que esta técnica excluye elementos del presupuesto de hecho por vía indirecta, oscureciendo el verdadero

alcance del hecho gravado.⁷³

Esto es aplicable a quienes sostienen que en las destinaciones suspensivas nos hallamos ante exenciones condicionadas ya que, a veces, el legislador declara exentos del impuesto ciertos casos, que, dada la delimitación del presupuesto que la ley señala como normal, quedarían sometidos a aquél. Estos casos son, muchas veces considerados impropriadamente como exenciones, aún cuando su única finalidad es alcanzar una delimitación más precisa del hecho gravado ya que la exención se produce tan sólo en los casos en que la ley declara no sujeto al impuesto a un determinado supuesto por razones extrañas a la normal estructura que el ordenamiento legal imprime al tributo,⁷⁴ como serían los casos del valor insignificante o las razones transitorias de fomento.

Un curiosa concepción es la desarrollada en Italia por Di Lorenzo al discutir el carácter de la obligación tributaria en el caso de la mercadería sometida a una destinación suspensiva. Según la misma, en la importación temporaria nos hallaríamos ante una obligación alternativa de manera que el importador temporario puede librarse pagando el tributo o bien cumpliendo con la reexportación dentro del plazo habi-

72 Matías Cortés apoyándose en la doctrina civilista sostiene que la condición legal es un elemento del presupuesto de hecho de la norma a cuyo cumplimiento la norma subordina los efectos ("*Ordenamiento Tributario Español*", Editorial Civitas, Madrid, 1985, página 274). Amílcar Araujo Falcao expresa que "*Sea como requisito de eficacia (Wirksamkeitserfordernis), sea como elemento constitutivo (Tatbestandsstück), la verdad es que cuando la condictio juris fuere establecida por ley será un elemento integrante del hecho generador, en el sentido de que la obligación tributaria correspondiente sólo se considerará creada desde su instauración*", agregando "*como no se trata de condición en el sentido verdadero o de condictio facti, no puede pensarse en la eficacia retroactiva o ex tunc, de manera que los efectos sobre el nacimiento de la obligación tributaria se producen ex nunc*" ("*El hecho generador de la obligación tributaria*", Depalma, 1964, parágrafo 39, página 97). En igual sentido Francisco Martínez "*El nacimiento de la obligación jurídico aduanera en las operaciones de importación*", Revista "Derecho Aduanero", Tomo IV-B, página 772, nota 4, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, año 1972.

73 Sobre este tipo de técnicas negativas del hecho gravado Dino Jarach comenta respecto de un caso específico que "*cuando la ley aparentemente exime a las personas jurídicas del impuesto global sobre la renta no se trata de excepción, ni de exención en sentido técnico, sino de una técnica legislativa para determinar el presupuesto de hecho del impuesto*" ("*El hecho imponible*", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, tercera edición, página 203).

74 Achille D. Giannini, Obra citada, parágrafo 50, Página 156.

litado a tal fin. Como vemos esta concepción parte de la base que la obligación tributaria no nace con el cruce de la frontera aduanera, por lo que no resuelve la cuestión de la suspensión de la obligación tributaria, sino que la niega.⁷⁵

Otro de los inconvenientes con el que tropieza la teoría del cruce es que, aun cuando se solicitare la importación definitiva de la mercadería, puede resultar que la misma sea de importación prohibida pese a lo cual, según esta teoría, el hecho gravado se habría producido y consecuentemente la obligación tributaria habría nacido, dándose el absurdo de que el importador deberá pagar el tributo y además reexportar la mercadería o abandonarla a favor del Estado. Finalmente, de acuerdo a esta teoría, el desistimiento de la solicitud de importación tampoco debería implicar el no pago o la devolución, según el caso, del tributo devengado con motivo del cruce.

No nos cabe duda que el cruce es un elemento necesario pero no suficiente para que se produzca el hecho gravado por los derechos de importación, pues el hecho económico que la ley ha tenido en mira regular es, sin duda, el ingreso de la mercadería en el circuito económico del mercado del país de importación, para lo cual el presupuesto de hecho que analizamos peca por exceso, por lo que es necesario complementarlo con otro u otros elementos más.

VIII - 2) La teoría de la entrada

La llamada "teoría de la entrada", reconoce, en realidad, dos subespecies:

La primera expresa que, además del cruce de la frontera del territorio aduanero,

se requiere el cumplimiento de todas las formalidades administrativas necesarias para la obtención del permiso aduanero a fin de que la mercadería pueda ingresar al territorio aduanero aun cuando no lo sea para incorporarse al mercado interno del país importador, sino que lo haga bajo uno de los regímenes suspensivos. En otras palabras requiere de la denominada declaración aduanera (rectius: solicitud de destinación aduanera), aunque esta no fuera para consumo.

La segunda exige que además del cruce de la frontera aduanera haya una primera presentación de la mercadería ante la aduana del país de importación como una manifestación de que se le quiere dar entrada al territorio aduanero aun cuando no sea necesariamente para solicitar un régimen aduanero a su respecto.⁷⁶

Ya hemos visto antes que el primer párrafo del art. 86 del Reglamento Aduaneiro Brasileiro contempla como hecho generador del tributo aduanero de importación a la entrada de la mercadería extranjera al territorio aduanero, lo que ha hecho decir a parte de la doctrina de que el ordenamiento brasileño adhiere a la teoría del cruce. No obstante, el mismo art. 86 del Reglamento aclara a continuación, el alcance del vocablo "entrada" expresando: "*Para efeitos fiscaís, sera considerada como entrada no território aduaneiro a mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente, cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira*".

Esta redacción lleva a Roosevelt Baldomir Sosa⁷⁷ a sostener con claridad, que de acuerdo a la ley brasileña, la entrada al territorio aduanero presupone un procedimiento de admisión aduanera por lo cual el

75 M.Di Lorenzo, "Principii di Diritto Doganale", Napoli, 1934, página 119, citado por Achille Cutrera, párrafo 67, página 152.

76 En España Sánchez González ("El hecho...") es uno de sus sostenedores.

77 Roosevelt Baldomir Sosa, "Comentarios a Lei Aduaneira - Decreto nº 91.030 (Regulamento Aduaneiro)", Aduaneiras, Sao Paulo, 1995, párrafos 5 y 15, págs.55 y 61.

tributo aduanero no es generado instantáneamente por el traspaso físico de la mercadería por la frontera aduanera. La postura de este distinguido autor está acotada por la necesidad de adecuarse al derecho positivo que interpreta, sin que ello signifique que sea un defensor de "*lege ferenda*" de la teoría de la entrada. El criterio expuesto por Sosa no requiere la realización de todas las formalidades para obtener el permiso bastándole solamente la primera presentación del manifiesto de carga por parte del responsable del medio de transporte, lo que indica la voluntad de este último de darle entrada al territorio.

De esta manera se excluye a la mercadería que entra en el mar territorial (que para Brasil es parte del territorio aduanero) al sólo efecto de proseguir hacia otro país. Suponiendo que la referida presentación se haya producido, puede suceder que con posterioridad la mercadería fuera objeto de deterioro o pérdida en cualquiera de las etapas del procedimiento aduanero previo al libramiento. En tales casos la legislación brasileña contempla que la base de cálculo del tributo se reduzca proporcionalmente al perjuicio. No obstante, si el siniestro no se debe a caso fortuito o fuerza mayor, sino que hubiere culpa (fuere directa, "*in eligendo*" o "*in vigilando*"), la diferencia deberá ser pagada por el responsable del mismo⁷⁸; lo que indica que el hecho gravado se considera producido aun cuando la mercadería no hubiera sido librada al consumo interno.

De tal manera si el responsable no es el importador, sino el depositario o el transportista, estos últimos deben pagar la correspondiente diferencia de tributos.

En atención a que la teoría de la entrada exige la presentación de la mercadería ante la aduana, no estaría alcanzado por el hecho gravado el ingreso clandestino que sí está incluido dentro de la teoría del cruce.

Ello hace decir que en esta concepción ese hecho ilícito no sería hecho gravado.⁷⁹

Los inconvenientes de la teoría de la entrada radican en que, al igual que la teoría del cruce, no excluye del tributo a la mercadería introducida con destino a un régimen suspensivo, ni tampoco a la mercadería que una vez introducida es rechazada por ser de importación prohibida, debiendo entonces recurrir a otro tipo de explicaciones tendientes a recortar el ámbito del presupuesto de hecho. Añade como desventaja que, a diferencia de aquella, no contempla como hecho gravado de los tributos aduaneros el ingreso clandestino al territorio aduanero.

VIII - 3) La teoría de la declaración para consumo

Hay dos variantes de esta teoría. Una de ellas sostiene que la mera declaración de la mercadería ante la aduana con la intención de que la misma sea introducida libremente al circuito económico interno del país importador importa el devengamiento del tributo correspondiente; en cuyo caso el tributo gravaría la declaración de voluntad del titular de la mercadería de destinarla al consumo dentro del Estado aun cuando la misma no hubiera cruzado la frontera aduanera.

La otra sostiene que el hecho gravado exige el cruce de la frontera aduanera además la declaración antedicha.

El artículo 36 del Texto Único de la Ley Aduanera de Italia de 1973 (hoy sustituido por la aplicación de la normativa comunitaria), establecía que "*para la mercadería sujeta a derechos de aduana el presupuesto de la obligación tributaria está constituido, en relación a la mercadería extranjera, por la destinación al consumo dentro del territorio aduanero y, en rela-*

78 Roosevelt Baldomir Sosa, obra citada en la nota precedente, página 393.

79 Roosevelt Baldomir Sosa, obra citada en la nota precedente, párrafo 15, página 61.

*ción a la mercadería nacional o nacionalizada, por la destinación a consumo fuera del mismo territorio”, añadiendo que “se entiende destinada al consumo dentro del territorio aduanero a la mercadería declarada para la importación definitiva y se entiende destinada al consumo fuera del antedicho territorio la mercadería nacional o nacionalizada, declarada para la exportación definitiva; la obligación surge a la fecha consignada en la declaración, en presencia del operador, por el funcionario encargado de la determinación”.*⁸⁰

Achille Cutrera luego de sostener que el impuesto de aduana es exigible por quien transporta por las fronteras del Estado una mercadería sujeta a derechos de aduana, destinada a ser consumida en el interior o en exterior del territorio aduanero del Estado, agrega que para que nazca la obligación es preciso la expresa voluntad del propietario de destinarla al consumo en el interior del Estado⁸¹ ya que la destinación al consumo es la característica positiva de los derechos de importación, pues solo para la mercadería destinada al consumo surge la obligación de pagar. Como se puede apreciar, si bien este autor exige que la importación sea para consumo, exige que la misma sea declarada expresamente por el propietario de la mercadería, por lo que lleva al nivel de recaudo esencial la previa declaración aduanera.

El profesor mexicano Máximo Carvajal Contreras⁸² distingue dos criterios para fijar el hecho generador de la obligación tri-

butaria: por un lado el criterio “político geográfico”, consistente en el paso de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras que nosotros denominamos “teoría del cruce”, y el criterio “económico”, consistente en lo que él denomina una intención integradora, la que se traduce en la importación con el objetivo de integrar la mercadería al consumo interno del país, y en la exportación en la salida de mercancías del circuito interno del consumo del país. Este autor critica el criterio político geográfico que, según expresa, impera en México, considerando adecuado el que denomina criterio económico ya que sostiene que “no es sólo el movimiento material el que hace que nazca el objeto del impuesto al comercio exterior, se requiere que exista además la declaración del sujeto pasivo señalando el régimen aduanero a que se sujetarán las mercaderías con la intención integradora, así como la determinación de la cuota impositiva y de los requisitos a que están sujetas las mercancías”.

Como vemos, este autor parece no considerar como hecho gravado el ingreso de la mercadería “al consumo”, sino la mera declaración con ese destino, por lo que la frustración de ese intento no afectaría a la obligación tributaria ya nacida. Destacamos que, no obstante ello, el art. 27 de la nueva Ley de Aduana mexicana dispone que si las mercaderías en depósito aduanero se destruyeran por accidente, la obligación fiscal se extinguiría, lo que da pábulo a considerar que la ley está tendiendo a

80 El texto en idioma original del artículo 36 del Texto Único de la Ley de Aduana italiana expresa: “Per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell’obbligazione tributaria è costituito, relativamente a la merce estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale e, relativamente alle merci nazionali e nazionalizzate, dalla loro destinazione al consumo fuori del territorio stesso”, añadiendo que “Si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci dichiarate per l’importazione definitiva e si intendono destinate al consumo fuori del predetto territorio le merci nazionali e nazionalizzate dichiarate per l’esportazione definitiva; l’obbligazione sorge alla data apposta sulla dichiarazione, in presenza dell’operatore, dal funzionario incaricato dell’accettazione”.

81 Achille Cutrera, “Principii di diritto e politica doganale”, CEDAM, Padova, 1941, págs. 1, 5 y 6).

82 Máximo Carvajal Contreras, “Derecho Aduanero”, Editorial Porrúa, México 1995, Capítulo Quinto, punto 9, pág. 335.

considerar como relevante (aun cuando lo fuera para este solo caso) el real ingreso de la mercadería al consumo interno.

En Perú, el artículo 10 de la Ley General de Aduanas de Perú (Decreto Ley 20.165 de 1973) establece que: "*La obligación tributaria en la importación nace desde el momento en que se solicita el despacho a consumo de las mercancías y en la exportación, desde la fecha del término del embarque*". Al comentarla, José A. Escalante⁸³ considera que el hecho generador de los tributos que gravan la importación está dado por la entrada de la mercadería en el territorio nacional, y que ésta se consume con la numeración de la póliza, es decir con el registro de la declaración de importación correspondiente.

Los autores citados comparten el criterio de que no basta el cruce sino que el mismo debe ser acompañado de una intención de integración de la mercadería a la economía del territorio de importación la que debe manifestarse no solamente en forma expresa sino también de manera lícita, mediante una solicitud hecha ante la administración aduanera.

Los inconvenientes de esta concepción se presentan ni bien se piense en el caso de que la importación de la mercadería declarada se encontrare sujeta a prohibición, ya que si la mera declaración constituye el hecho gravado, debería exigirsele el pago de los derechos de importación aun cuando no pudiera ser utilizada en el mercado del país importador.

La teoría podría obviar dicho inconveniente si se formulara exigiendo que, además de la declaración, fuera necesario el libramiento a plaza de la mercadería; más, aun así, no alcanzaría a contemplar los casos en los cuales el acceso al mercado in-

terno se lograra por medios ilícitos.

La teoría de la declaración para consumo soluciona el inconveniente que tanto la teoría del cruce como la teoría de la entrada presentaban respecto de las destinaciones suspensivas, ya que las mismas quedan excluidas del hecho gravado que solamente abarca a las destinaciones de importación definitiva o para consumo. No obstante, peca por exceso al considerar que el hecho gravado se produce con la declaración aduanera, pues considera devengado el tributo aun cuando la mercadería no pudiera luego ser incorporada al circuito económico interno por hallarse prohibida su importación definitiva. A la vez peca por defecto al no considerar gravada la introducción de la mercadería que habiendo llegado legalmente carezca, no obstante, de declaración (caso de mercadería naufraga o hallada sin conocimiento del titular de la misma que es adjudicada por razones de interés general sin ser objeto de subasta) ni tampoco a la que es objeto de contrabando en cuyo caso no hay declaración aduanera.

VIII - 4) La teoría de la nacionalización

Los que sostienen esta teoría entienden por nacionalización el otorgamiento del "status" de "mercadería nacional" a aquella que cumple con el pago de los tributos, aun antes de que se produzca la posibilidad de que la misma sea incorporada al mercado interno.

En cuanto al momento en que la mercadería adquiere la nacionalidad del país en el cual se introduce, ello dependerá del ordenamiento jurídico particular. En España, donde esta teoría ha adquirido prestigio,⁸⁴ ese estado se adquiere con el pago de los derechos arancelarios.⁸⁵

83 José A. Escalante, "El aforo aduanero", Lima, 1984, página 17.

84 Matías Cortés Domínguez "Aspectos de la relación aduanera", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Nro. 51, septiembre de 1973, página 737.

85 José Luis Lampreave, obra citada página 302.

De tal manera si se hace exteriorizar la nacionalización con el pago, la mercadería obtiene dicho "status" y por lo tanto la obligación tributaria nace en el mismo momento en que se extingue por el pago.

De todas maneras, explicar que en esta concepción la nacionalización sólo se produce por el pago sería simplificarla demasiado. En realidad, el "status" de mercadería nacional no sería otra cosa que la posibilidad de que ella se incorpore al tráfico comercial del mercado interno confundiendo con los restantes bienes producidos en el interior del país;⁸⁶ lo que en países en los cuales el pago es el último de los requisitos necesarios para obtener el libramiento a plaza de la mercadería, se produce con el pago del tributo. Ello no significa que si el procedimiento contemplado en la ley para ello presupone actos posteriores al pago y previos al libramiento, el "status" se obtenga por estos últimos y no por el simple pago. Esto acerca esta teoría a la de la importación para consumo aunque limitándola a los casos en que la misma se hiciera por la vía legal.

En Argentina Giuliani Fonrouge aunque partiendo de que el hecho gravado de los derechos de importación surge en principio con el traspaso de la frontera aduanera, aclara luego su punto de vista adhiriendo a la teoría de la nacionalización, pues basándose en las decisiones judiciales y la reglamentación existente en ese momento, expresa que las expresiones "importación", "despacho a plaza" y "nacionalización" son sinónimas y que todas ellas hacen referencia al momento en que se formaliza el despacho aduanero de la mercadería con el consiguiente pago de los gravámenes, con lo cual la mercadería dejaría de ser extranjera para convertirse en nacional, aunque materialmente salga de la zona

aduanera con posterioridad.⁸⁷ Esto hace coincidir el hecho gravado con el libramiento de la mercadería.⁸⁸

Esta teoría presenta el inconveniente de que si la mercadería fuera de importación prohibida y el pago se hubiere realizado antes de que este hecho fuera advertido, el pago se habría hecho con causa y, por ende, no habría lugar a su repetición. Por otra parte esta teoría considera que en los casos de contrabando u otro tipo de ilícitos que importan destinar la mercadería para consumo, el tributo no nacería por no hallarse contemplado ese presupuesto de hecho en el hecho gravado.

VIII - 5) La teoría de la importación para consumo

Esta teoría parte de la base que el hecho gravado requiere no solamente del cruce (es decir de la "importación" conforme el concepto definido por el Consejo de Cooperación Aduanera), sino que, además, la mercadería pueda incorporarse al consumo del circuito económico interno del país de importación. Se sustenta en la idea que la finalidad tenida en cuenta por el arancel es el de regular la competitividad de la mercadería extranjera con respecto a la doméstica, o el abastecimiento del mercado interno consumidor, lo que sólo sucede si la mercadería se libra al consumo del mercado interno. En una concepción extrafiscal del tributo aduanero la teoría de la importación para consumo es la única que atiende a la finalidad tenida en cuenta, convirtiendo al derecho de importación en un claro impuesto al consumo.

Esa finalidad de incorporar la mercadería al mercado interno no necesariamente se obtiene por medios lícitos, admitiéndose también el ingreso ilícito como hecho

86 Lampreave, obra citada, pag. 303.

87 Carlos M. Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", Tomo II, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982, párrafo 437, página 834.

gravado. En consecuencia no es necesario que haya declaración ni que haya formalidad ante la autoridad administrativa para que se perfeccione el hecho gravado.

En cuanto a las destinaciones suspensivas, esta teoría supera sus inconvenientes, tanto desde un punto de vista positivo ya que la importación para consumo implica que la mercadería se incorpore al mercado interno del país importador con la posibilidad de permanecer en él por tiempo indeterminado, con lo cual quedan excluidas las destinaciones suspensivas; como desde un punto de vista negativo, pues, la solicitud de una destinación suspensiva excluye la posibilidad de considerar que hay una finalidad de consumo interno de la mercadería en cuestión.

Sostiene Sortheix⁸⁸ que el presupuesto de hecho de la importación para consumo es complejo: por un lado el cruce, por el otro lo que Berliri denominaría "elemento calificador" integrante del presupuesto y que daría relevancia jurídica a la voluntad del importador, agregando que dicho elemento calificador puede verse desde un punto de vista positivo o desde un punto de vista negativo. En el primer caso al hecho del cruce debe unirse una finalidad que puede surgir de acciones o de omisiones.

El caso clásico consiste en la solicitud de destinación de importación que trae aparejado el pago de los tributos, lo que implica un acto que exterioriza un claro ánimo de importación para consumo. Por

omisión se manifiesta en el caso en que, importada bajo una destinación suspensiva, se omite cumplir con alguna de las obligaciones (como la de reexportar dentro del plazo acordado en el caso de importación temporaria) lo que hace presumir el ánimo de abandonar el régimen suspensivo para incorporar la mercadería al consumo interno o, también, el caso en que no mediante manifestación expresa de la voluntad, ni siquiera para someter la mercadería a una destinación suspensiva, la ley, por las circunstancias del caso, presume de pleno derecho la voluntad de optar por la destinación definitiva de importación para consumo.⁸⁹

Desde el punto de vista negativo la acción física del cruce hace presumir "*juris tantum*" que la finalidad existe, lo que solamente es descalificable mediante acciones u omisiones que pongan de manifiesto que dicha finalidad no existe, tal como el caso en que el importador documente la mercadería en una destinación suspensiva que, por esencia, descarta la finalidad de importación definitiva.

Este elemento calificador consiste, pues, en un elemento subjetivo que pone de manifiesto la voluntad de optar por alguno de los regímenes aduaneros previstos en la ley. En algunos casos la voluntad es expresa y en otros tácita. En algunos casos es emitida por un particular que tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería; en otros casos es emitida por el servicio

88 El Anexo B.1 de la Convención de Kyoto de 1973 relativo al despacho a consumo define el libramiento ("mainlevée", "release", "levant", "desembarço") como "el acto por el cual la aduana permite a los interesados disponer de las mercaderías que son objeto de un desaduanamiento". El Código Aduanero argentino lo define como "el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto de despacho" (art. 231); el Regulamento Aduaneiro Brasileiro expresa "desembarço aduaneiro é o ato final dom despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador" (art. 450 parágrafo 1). Sobre los tipos de libramiento posibles ver nuestra obra "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes, concordancias", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, Tomo II-A, página 255.

89 Juan J. A. Sortheix, "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Ediciones Contabilidad Moderna Tomo V, Buenos Aires, 1970.

90 Así lo hemos expresado antes: Enrique C. Barreira, "Código Aduanero - Comentarios, Antecedentes y Concordancias", Tomo II-A, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, página 260.

aduanero (como sucede, por ejemplo, con la orden de subasta de las mercaderías sin titular conocido) o por la propia ley (como es el caso, por ejemplo, del contrabando, de los faltantes o de los incumplimientos de los regímenes suspensivos).

Cabe aclarar que si bien en esta teoría el hecho gravado consiste en la "importación para consumo", ésta no siempre deriva de una "destinación de importación para consumo", ya que esta última presupone la declaración de voluntad del importador o de la aduana⁹¹, mientras que el hecho gravado puede producirse, como hemos visto, aun sin declaración expresa.

Este "*animus*" que constituye uno de los elementos del hecho gravado no significa que la realización del mismo dependa de la voluntad psicológica del importador. El mismo no deja de ser un elemento apreciable objetivamente (e incluso, en algunos casos, presumido por la ley), por lo que nos hallamos lejos de un hecho gravado potestativo.

La ventaja de la teoría de la importación para consumo supera, entonces, los problemas que se presentan en todas las demás teorías que hemos venido analizando. Pese a ello, se le objeta que, existiendo en todas las legislaciones aduaneras normas que, por razones de garantía en el cobro del tributo, exigen que los tributos

aduaneros sean pagados antes del libramiento y siendo que éste constituye la última de las etapas en el trámite del despacho que posibilita el consumo en el mercado interno, el pago se realizaría antes de que el hecho gravado se produzca y, por lo tanto, antes de que la obligación tributaria nazca.

Si bien la aduana puede obligar al pago, el mismo se encuentra subordinado a que no se frustre por algún motivo la realización del hecho gravado. Por dicha razón se ha sostenido que este pago no extingue la obligación tributaria dado que ella no ha nacido aun, sino que es un anticipo o entrega a cuenta del tributo⁹². Dicho pago se consolida con el libramiento a plaza de la mercadería, en cuyo caso el mismo queda irrevocablemente adquirido, como si no hubiera estado condicionado a la posterior producción del hecho gravado, afectándose así a la obligación tributaria recién nacida.⁹³

No obstante, la ventaja que posee esta teoría sobre las restantes es que la misma condice con el principio de la realidad económica, ya que el tributo solo grava la importación de la mercadería que entra a competir en el mercado interno.

Esta teoría ha sido sostenida como ventajosa aun por autores cuyas legislaciones han consagrado algunas de las otras con-

91 Mario Alsina, Ricardo X. Basaldúa y Juan P. Cotter Moine "Código Aduanero - Comentarios, Antecedentes y Concordancias", Tomo IV, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985, página 166; y Enrique C. Barreira, "Código Aduanero - Comentarios, Antecedentes y Concordancias", Tomo II-A, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, página 260. Sobre el concepto de destinación aduanera, el artículo 91 de las ordenanzas de Aduana de Chile (texto ordenado en 1983) establece: "Se entiende por destinación aduanera la manifestación de voluntad del dueño, consignante o consignatario que, expresada en la forma prescrita por el presente título, indica el régimen aduanero que debe darse a las mercancías que pase o haga pasar a través de los límites del territorio nacional".

92 Juan J. A. Sortheix habla de "pago anticipado" ("La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Ediciones Contabilidad Moderna Tomo V, Buenos Aires, 1970; páginas 392 y 697 y nota 115); Juan Patricio Cotter Moine prefiere hablar de "pago previo" en calidad de "entrega a cuenta" ("Importación para consumo", en Enciclopedia Jurídica Omeba, Apéndice, Tomo II, página 451, Buenos Aires, 1976). Nosotros los denominamos "anticipos" o "entregas a cuenta" en forma indistinta (Enrique C. Barreira, "Código Aduanero - Comentarios, Antecedentes y Concordancias", Tomo II-A, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, página 307 y siguientes).

93 Hemos tratado esta cuestión en la obra y lugar citados al final de la nota precedente.

cepciones del hecho gravado para los derechos de importación.

En Brasil gran parte de la doctrina participa del criterio de la importación para consumo.⁹⁴ El Anteproyecto de Código Tributario Nacional de Brasil redactado por Rubens Gomes de Sousa definía en su art. 31 al hecho generador del impuesto de importación como *"a entrada, no território nacional, de mercadoria indicada em la ley tributaria, de procedencia estrangeira, para fins de consumo, no referido território, qualquer que seja o título jurídico a que se fizer a importação e independentemente de se verificar a transmissão da propriedade da mercadoria do exportador para o importador ou consignatário"*.

En España Lampreave,⁹⁵ participa de este criterio por considerarlo el más acorde con la función económica asignada a la aduana.

VIII- 5- a) La teoría de la importación para consumo en la legislación argentina.

Con anterioridad a que la ley argentina adoptara la teoría de la importación para consumo y cuando algunas veces consideraban que el hecho gravado por los derechos de importación consistía en el cruce de la frontera aduanera, Dino Jarach se opuso a considerar el concepto de introducción como hecho gravado por la sola razón del traspaso de la frontera aduanera⁹⁶ y, compartiendo la teoría de la importación para consumo, expresaba que en el impuesto aduanero y en el impuesto interno al consumo, el hecho jurídico que da nacimiento al tributo no es la existencia de una mercadería, sino un acto de la vida económica, y que éste es el de la introducción de una mercadería dentro de la frontera aduanera para destinarla al mercado interno o

94 Ruy Melo y Raul Reis expresan que *"de qualquer forma a entrada física da mercadoria no território nacional constitui pressuposto necessário da ocorrência do fato gerador, mas não, seu pressuposto suficiente"*, agregando: *"A simples entrada física do produto estrangeiro no território nacional, como já assinalado, não é suficiente, sendo necessário que a mercadoria entre no País para fins de consumo, com a finalidade de ser incorporada à economia nacional"*, culminando con esta frase *"A cláusula para fins de consumo interno corresponde à incorporação do produto à economia interna através de sua nacionalização"* (*"Manual do imposto de importação"* Editora revista dos tribunais, Sao Paulo, 1970, páginas 44 y 45).

Hamilton Dias de Souza expresa que *"... não é fato gerador qualquer entrada de mercadoria estrangeira no Brasil. A entrada ha de ser referida a mercadoria que se destine a uso em consumo interno, mesmo porque, se assim não fosse, o simples transito de bens destinados a outro país poderia se o pressuposto de fato da obrigação tributaria"* (*"Estrutura do Imposto de importação no Código Tributario Nacional"*, Editora Resenha Tributaria, San Paulo, 1980, Capítulo I, punto 3.2 pag. 20).

Jose Lence Carlucci, citando a Jose del Cueto, expresa que *"en cuanto a la causa o hecho imponible, es un hecho económico: la introducción de una mercadería con destino al consumo de su salida para ser consumida en el exterior"* (*"Uma Introdução ao Direito Aduaneiro"*, Aduaneiras, 1997 pag. 44).

Roosevelt Baldomir Sosa, sin perjuicio de adoptar la teoría de la entrada para explicar el derecho positivo vigente en Brasil, (como hemos visto antes), expresa *"Para os efeitos de imposição, como certeza, o elemento essencial é que o ingresso se dê como finalidade de consumo, sejam, por exemplo, os temporários, a imposição fiscal é apenas virtual – jaz em potência – pois que ao mor das vezes não se concretiza, ou por efeitos de reexportação, ou por fenómenos de não-incidência destacados em lei. O fenómeno impositivo, nessas lindes, só se materializará, se e quando, as mercadorias se destinarem ou forem empregadas no consumo interno"*; *"Sobre o conceito de importação"* (II), BIA-Boletim Informativo Aduaneiras, Sao Paulo, 7 de agosto de 1998, Ano XXIV, N° 31).

95 José Luis Lampreave, *"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, páginas 261 a 264.

96 Dino Jarach, *"El sistema del derecho tributario material argentino a través de sus hechos impositivos"*, revista Jurisprudencia Argentina, Tomo II, Sección Doctrina, página 44, Buenos Aires, 1947.

de la introducción en el mercado libre de una mercadería de consumo.⁹⁷

Uno de los grandes defensores de la teoría de la importación para consumo e impulsor de su introducción en la legislación aduanera argentina, fue Sortheix a quien se debe uno de los trabajos más preclaros sobre la materia.⁹⁸

En Argentina la teoría de la importación para consumo fue adoptada en el año 1972 con la sanción de la Ley 19.890 quien la introdujo en el artículo 124 de la Ley de Aduanas entonces vigente, expresando que "los derechos de importación gravan la importación para consumo de mercaderías procedentes del exterior" (que es similar al actual artículo 635 del Código Aduanero vigente); disponiendo asimismo en otras disposiciones los momentos que debían tomarse en cuenta para determinar el derecho de importación (artículos 126 y 127 de la entonces vigente Ley de Aduana, similares a los actuales artículos 637, 638 y 639 del Código Aduanero hoy vigente).

Cuando en 1981 se cambió la legislación aduanera de fondo en la Argentina, la teoría de la importación para consumo se mantuvo en el art. 635 del Código Aduanero que establece que: "El derecho de importación grava la importación para consumo", añadiendo el art. 636 que "La im-

portación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado".⁹⁹

El momento idóneo para determinar los elementos necesarios para la liquidación tributaria aduanera

La clasificación y valoración de la mercadería son actos necesarios para la determinación del tributo que grava la importación para consumo, es decir para aplicar la norma tributaria al caso concreto y liquidar el tributo correspondiente. Pero, tanto los derechos de importación como los demás tributos que fueran aplicables con motivo de la introducción (impuestos, tasas o contribuciones) pueden ser establecidos, modificados o derogados en el lapso que transcurre desde que la mercadería arriba al territorio aduanero hasta que la misma es entregada libremente a su titular. Lo mismo puede suceder con el nivel de los tributos que debieran ser aplicados (variación en el nivel de los derechos específicos o de las alícuotas "ad valorem"), la base imponible de los mismos y, en su caso, el tipo de cambio aplicable.

Teniendo en cuenta que por razones de garantía en el cobro, los tributos deben ser percibidos antes del libramiento,¹⁰⁰ es razonable establecer un momento en el cual

97 Dino Jarach, obra citada en la nota anterior y también, "El hecho imponible", Abeledo Perrot, Buenos Aires, Tercera edición, 1996, Capítulo I, punto 4, pag. 59.

98 Juan José Sortheix, "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista Derecho Aduanero, Tomos V-A, páginas 289 y 385 (año 1972) y Tomo V-B página 680 (año 1973), Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires.

99 La norma está inspirada en el Glosario de términos aduaneros del Consejo de Cooperación Aduanera y en el Anexo B.1 de la Convención de Kyoto de 1973 del mismo organismo en donde, refiriéndose al concepto de despacho a consumo, lo define como el régimen aduanero en virtud del cual las mercancías importadas pueden permanecer definitivamente en el territorio aduanero" este concepto se repite en otros Anexos de la misma convención.

100 Esta es una práctica uniforme en todo el mundo. En el Anexo B.1 de la Convención del Consejo de Cooperación Aduanera para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, celebrada en Kyoto en 1973, se expresa que "el pago de los derechos e impuestos de importación generalmente debe efectuarse en el momento de la presentación o admisión de la declaración de mercancías o antes de la entrega del levante. En determinadas circunstancias, se puede también diferir el pago" (nota 2 a la norma 50). La nota Tal es lo que surge del artículo 789 del Código Aduanero argentino conforme al cual "el pago de la obligación tributaria aduanera debe efectuarse al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libra-

queda fija ("congelada") la variación que día a día puede ir operándose en esos elementos a fin de permitir la liquidación y pago antes del libramiento. El momento a tomar en consideración puede ser el del arribo de la mercadería, el de la presentación del manifiesto de la carga del medio de transporte ante la aduana, el de la descarga del medio transportador, el de la entrada en depósito, el del registro de la solicitud de destinación aduanera, el de la verificación, el del pago de los tributos o el de la autorización para que el titular retire libremente la mercadería a plaza (libramiento). Cualquiera de esos momentos serviría para establecer un punto temporal neutral que posibilite congelar los elementos necesarios para liquidar el tributo en cuestión.¹⁰⁰¹ Ello no significa que en ese momento se efectivice el hecho gravado. No debe confundirse pues el hecho grava-

do con el momento que el legislador haya elegido para fijar los elementos necesarios para la determinación tributaria.

El momento idóneo para fijar los elementos necesarios para la determinación tributaria se encuentran en el artículo 639 del Código Aduanero argentino el cual dispone que: "A los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal vigentes en las fechas indicadas en los artículos 637 y 638".¹⁰⁰² Estos dos últimos artículos contemplan los momentos en los cuales se determina la legislación aplicable a fin de liquidar el tributo según que el caso fuera de importación regular¹⁰⁰³ o de importación

miento fuere autorizado bajo el régimen de garantía". El artículo 112 del Regulamento Aduaneiro Brasileiro dispone: "O imposto será pago na data do registro da Declaração de Importação (Decreto Lei nº 37166, artigo 27)". El artículo 72 del Código Aduanero Paraguayo establece: "La mercadería será entregada al consignatario o representante, previo pago de los gravámenes correspondientes o el afianzamiento de los mismos en los casos que corresponda". El artículo 88 del Código Aduanero uruguayo dispone: "El pago de los tributos que recaude la Aduana deberá efectuarse antes del desaduanamiento de las respectivas mercaderías, con sujeción a las reglas y excepciones que al respecto establezcan".

101 La norma 47 del Anexo B.1 de la Convención del Consejo de Cooperación Aduanera para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (Kyoto 1973), expresa que "La legislación nacional estipulará el momento a tener en cuenta para determinar los tipos de los derechos e impuestos de importación que se aplican a las mercaderías declaradas para despacho a consumo". La nota al pie indica "El momento a tomar en consideración para determinar los tipos aplicables puede ser, por ejemplo, el de la llegada de las mercancías, el de la presentación de la declaración de las mercancías, el de la admisión de la declaración por la aduana, el del pago de los derechos e impuestos de importación o, incluso, el del levante de las mercancías". Cabe aclarar que por "tipos aplicables" la Convención se está refiriendo a las alícuotas aplicables y que por "levante" se está refiriendo al "libramiento" (en portugués "desembaraço").

Esta distinción entre el momento de comisión del hecho gravado y el momento idóneo para la liquidación del tributo, está receptado en varios ordenamientos aduaneros. En Argentina, tal como se indica en el texto y las notas siguientes; en Chile el artículo 106 de las Ordenanzas de Aduana (texto ordenado en 1983) dispone que "En toda destinación aduanera se aplicarán los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes vigentes al momento de la aceptación a trámite por parte del servicio de aduanas de la respectiva declaración ...".

102 En lo que respecta al tipo de cambio, la ley 23.905 de febrero de 1991 modificó parcialmente al artículo 639 del Código Aduanero al disponer que los tributos que gravan las importaciones y exportaciones se determinarán en dólares estadounidenses.

103 El artículo 637 establece: "1. Es aplicable el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de:

- a) la entrada del medio transportador al territorio aduanero, cuando la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con cinco días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado;
- b) el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo;

irregular,¹⁰⁴ es decir por vía de contrabando o de infracción aduanera que no consistiera en delito.

Dado que a partir del libramiento aduanero de la mercadería, ésta puede incorporarse a la circulación económica interna, es decir al consumo interno, y permanecer en forma definitiva en el territorio aduanero, éste es el momento en el cual debe considerarse producida la importación para consumo; es decir el acto administrativo en virtud del cual se concede la destinación pedida (en este caso la importación para consumo).¹⁰⁵ No es necesario, sin embargo, que se produzca el efectivo retiro de la mercadería de zona aduanera, acto material que una vez obtenido el libramiento podrá realizar libremente el propietario de los efectos importados.¹⁰⁶

Por su parte el desistimiento de la solicitud de destinación de importación para consumo torna inaplicables los efectos tri-

butarios de la misma (art. 236 Código Aduanero argentino), lo que tiene en cuenta la no aplicación del tributo cuando la mercadería no va a ser ingresada al circuito económico interno.¹⁰⁷

Esto, sin embargo ha dado lugar a serios inconvenientes dado que por el artículo 237 se establece que la solicitud no puede desistirse una vez que se hubieran pagado o garantizados los tributos. Esta norma fue dictada en una época en la cual el pago era la última de las operaciones anteriores al libramiento. Mas, el Poder Ejecutivo sobre la base de facultades expresamente delegadas, dispuso en virtud del Decreto 249/91 que el pago debía realizarse con anterioridad al registro de la solicitud de importación para consumo. De tal manera se podía sostener que el hecho gravado quedaba consumado con el pago y el registro de la solicitud.¹⁰⁸

No obstante, si la importación se frus-

c) *el registro de la declaración cuando la misma se efectuare luego de que la mercadería hubiera sido destinada de oficio en importación para consumo;*

d) *la aprobación de la venta o, en su caso, de no hallarse sujeta a aprobación, la del acto que la dispusiere, cuando se tratare de mercadería destinada de oficio en importación para consumo.*

2.- *Las reglas establecidas en los incisos el apartado 1 se aplicarán en el orden en que figuran, prelación que tendrá carácter excluyente.*

104 El artículo 638 establece: *"No obstante lo dispuesto en el artículo 637, cuando ocurriere alguno de los siguientes hechos corresponderá aplicar el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de:*

a) *la comisión del delito de contrabando o, en su caso, de no poder precisársela, en la de su constatación;*

b) *la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo del medio transportador o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;*

c) *la falta de mercadería al concluir la descarga del medio transportador;*

d) *la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de importación o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación;*

e) *la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reexportar o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporaria o, en caso de no poder precisarse la fecha de comisión del hecho, en la de su constatación;*

f) *el vencimiento del plazo de un mes, contado a partir de la finalización del que se hubiera acordado para el cumplimiento del tránsito de importación.*

105 Juan Patricio Cotter Moine. "Importación para consumo". Enciclopedia Jurídica Omeba, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, Apéndice, Tomo II, página 450, año 1979.

106 Juan Patricio Cotter Moine, obra citada en la nota precedente, página 450.

107 Acchille Cutrera expresa que la obligación surge cuando la destinación deviene irrevocable (citado por Sergio Vinciguerra, "I Delitti Doganali", Milano, 1963, página 145, nota 44)

108 El cambio introducido por el Decreto 249/91 hace necesaria la modificación del artículo 237 del Código Aduanero argentino a fin de que se admita el desistimiento hasta el momento mismo del libramiento.

trara porque la mercadería era destruida en los depósitos aduaneros, los tributos no eran de aplicación (artículos 212 y 213 del Código Aduanero argentino); solución que ya venía sosteniendo la jurisprudencia judicial con anterioridad a la vigencia del Código Aduanero.¹⁰⁹

VIII – 5 – b) La teoría de la importación para consumo en la legislación uruguaya

En Uruguay, Ariosto González, prestigioso autor de la materia que, además, interviniere en la redacción de la legislación aduanera tanto uruguaya como paraguaya, consideraba que *“la obligación tributaria radica en la incorporación del artículo extranjero al consumo nacional o en la salida del país para ser consumida en el exterior”*.¹¹⁰

El Decreto Ley 14.629 del 5 de enero de 1977 creó en Uruguay el Impuesto Aduanero Unico a la Importación que gravó *“la introducción al país en forma definitiva, para consumo o uso propio o de terceros, de toda mercadería procedente del exterior”*.

El posterior dictado del Código Aduanero uruguayo (ley 15.691 del 7 de diciembre de 1984) acogió la teoría de la importación. El artículo 49 dispone que *“la importación consiste en la introducción a plaza para el consumo de mercaderías procedentes del exterior del territorio aduanero nacional ...”*. Por su parte el artículo 85 establece que: *“Todas las mercaderías de procedencia extranjera que se introduzcan al consumo pagaran con mo-*

tivo de su importación los tributos correspondientes en la forma establecida por el Poder Ejecutivo y en la Nomenclatura Arancelaria y derechos de Importación”.

Sin perjuicio de la curiosa redacción de este último artículo en el cual se advierte un inconsciente resabio de la teoría de la “carga real” al considerar sujeto pasivo del tributo a la propia mercadería (*“las mercaderías ... pagarán con motivo de su importación ...”*), algunas veces han querido ver en estas normas la adopción de la teoría de la declaración a consumo. No obstante prestigiosos doctrinarios han afirmado la existencia de la teoría de la importación para consumo en el derecho uruguayo. Así Addy Mazz.¹¹¹ También James A. Whitelaw ha sostenido que el artículo 49 del Código Aduanero Uruguayo así como el art. 1 del Decreto Ley 14.629 contemplan como aspecto material del hecho generador de los tributos que gravan la importación en Uruguay, la importación a plaza en forma definitiva para consumo o uso propio o de terceros de toda mercadería procedente del exterior, añadiendo que lo más relevante de este hecho generador es que la introducción “tenga carácter definitivo” es decir que se verifique con el propósito de que las mercaderías puedan permanecer indefinidamente dentro del territorio aduanero. Más adelante sostiene que la importación normal o lícita, se verifica con el libramiento aduanero, citando jurisprudencia uruguaya que ha sostenido que el hecho gravado de los tributos de importación se produce con el libramiento.¹¹²

109 Cámara Federal en lo Contencioso administrativo, Sala II, en autos “Astro”, del 19 de octubre de 1976, revista El Derecho Tomo 77, pagina 286.

110 Ariosto González, *“Derecho Aduanero Uruguayo”*, Claudio García & Cía. Editores, Montevideo, 1946, pag. 19.

111 Addy Mazz, exposición efectuada en las “Jornadas de Derecho Tributario Aduanero”, organizadas por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios los días 24 y 25 de abril de 1990, bajo el tema “El derecho tributario aduanero frente a los principios del derecho uruguayo”, Revista Tributaria, Tomo XVII, número 96, mayo-junio de 1990, pagina 256, Montevideo, Uruguay.

112 James A. Whitelaw. Exposición efectuada en las jornadas individualizada en la nota anterior: Revista Tributaria, Tomo XVII, número 96, mayo-junio de 1990, paginas 220 y siguientes, Montevideo, Uruguay.

Un distinguido colega uruguayo¹¹³ nos refirió diversos casos que él conociera con motivo de su práctica profesional, en los cuales la Aduana uruguaya devolvió los tributos abonados con motivo de la importación por considerar que la mercadería no era apta para el consumo de la plaza cuando se encontraba todavía almacenada en el establecimiento del importador sin haber sido puesta en el mercado, aún cuando ya habían sido pagados los tributos y, lo que es más importante, ya había sido librada por la aduana, es decir que se había autorizado el retiro por parte del servicio aduanero uruguayo.

Si bien esta práctica carecería de sustento normativo expreso y, por ende, no garantizaría la continuidad de su aplicación en el futuro, revela, sin embargo, una concepción imperante en ese momento en el organismo aduanero uruguayo, según el cual el concepto de libramiento a consumo exigiría la real puesta de la mercadería a disposición de los adquirentes en el mercado interno, de una manera similar al criterio usualmente utilizado en los impuestos indirectos al consumo que rigen en la tributación interior.

Al igual que lo que hemos visto al analizar la legislación argentina, el Código Aduanero uruguayo distingue el "hecho gravado" del momento para determinar los elementos necesarios para la liquidación del tributo indicando solamente dos. Una para los casos regulares, consistente en el registro de la solicitud de importación o del expediente iniciado para su importación; y otro para los casos irregulares, que son los de la detención o la denuncia en

los casos de contrabando.¹¹⁴ Cabe aclarar que el contrabando está concebido en la legislación uruguaya como una infracción aduanera susceptible solamente de pena pecuniaria (art. 254 de la ley 13.318 del 28 de diciembre de 1964 con las modificaciones de las leyes 14.106, art. 495; ley 16.170, art. 203).

VIII – 5 c) La teoría de la importación para consumo en el Código Aduanero Europeo

Muchas veces el hecho gravado de la importación para consumo se encuentra desfigurado y es necesario esforzarse para determinarlo. Uno de esos casos es el del Código Aduanero europeo que, con las limitaciones le caben a este autor por no tratarse de un derecho propio, se procurará analizar en razón de su importancia dada, no sólo por la magnitud de la economía a la cual se aplica, sino también porque el mismo ha servido de inspiración a los proyectos de Código Aduanero Mercosur.

Si bien el Código Europeo no contempla una clara definición del hecho gravado por los tributos que gravan la importación, el análisis de algunas de sus disposiciones permite la determinación de la regla que emerge de la conjunción de todos ellos. Así, se considera hecho gravado por los derechos de importación:

a) el despacho a libre práctica (artículo 201, párrafo 1, inciso a);

b) la solicitud de importación temporaria de mercadería sujeta parcialmente a tributos y en esa misma medida (artículo 201, párrafo 1, inciso b);

113 Nos referimos al Dr. Pablo González Bianchi.

114 El art. 87 del Código Aduanero uruguayo establece: "A los efectos de la liquidación de los tributos y de los tratamientos arancelarios de más favor serán aplicables, salvo disposición expresa en contrario, las normas vigentes a las siguientes fechas:

- a) la de numeración y registro del despacho aduanero o del expediente en su caso, para la importación de las mercaderías; y
- b) la de la detención o la denuncia en los casos de contrabando".

c) la introducción irregular de una mercadería en el territorio aduanero o la introducción irregular de una mercadería desde una zona franca o un depósito franco (art. 202 incisos a y b). La norma contempla la introducción que viola el régimen de arribo de la mercadería al territorio aduanero, incluso respecto de la obligación del responsable del medio de transporte de conducir la mercadería por determinadas rutas, a determinado lugar y en determinado tiempo de conformidad con lo que disponen los arts. 38 a 141 y 177, segundo guión del mismo ordenamiento. Asimismo, dado que la zona franca es considerada en Europa como formando parte del territorio aduanero, la introducción desde dicha área o de un depósito franco a otra parte de dicho territorio es asimilable al caso de importación desde el exterior.

d) la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercadería sujeta a derechos de importación (artículo 203). Hace referencia a la mercadería sometida al régimen de depósito temporal o a algún régimen aduanero bajo vigilancia aduanera.

e) El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercadería sometida a derechos de importación como consecuencia de su permanencia en depósito temporal o de la utilización de una régimen aduanero (artículo 204 inciso a), salvo que se tratare de infracciones formales, es decir que no afectaren la finalidad de la norma.

f) La inobservancia de cualquiera de las condiciones exigidas para la concesión de determinado régimen aduanero o para la exención total o parcial del derecho de importación en razón del destino tenido en mira, siempre que no encuadrare en el caso previsto en el art. 203 (artículo 204 inciso b), salvo que se tratare de infracciones formales, es decir que no afectaren la finalidad de la norma.

g) la utilización en zona franca o depó-

sito franco en condiciones distintas de la prevista por la normativa vigente (art. 205).

No obstante lo expresado, el art. 206 dispone que no se considerará producido el hecho gravado cuando el incumplimiento de algunas de las obligaciones antes mencionadas se debiera a la destrucción total o a la pérdida irremediable de la mercadería.

Por su lado el art. 233, inciso c), primer guión, dispone que se extingue la obligación tributaria aduanera cuando las autoridades aduaneras a solicitud del declarante invalidaren una declaración ya admitida (art. 66). En este supuesto se incluye el caso de la importación prohibida ya que el art. 66 se refiere a la mercadería declarada por error, el cual obviamente sucederá si el declarante sin tener conocimiento de la prohibición solicita igualmente un destino aduanero. Este desistimiento se podrá hacer hasta el momento del levante (es decir el libramiento) de la mercadería.

Por otra parte este ordenamiento dispone que no se encuentran sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes así como tampoco a otras medidas restrictivas las siguientes mercaderías:

a) las sometidas al régimen de tránsito externo (art. 91, inciso a);

b) las sometidas al régimen de depósito aduanero (art. 98, inciso a);

c) las sometidas al régimen de perfeccionamiento activo (art. 114, inciso a);

d) las sometidas al régimen de transformación bajo control aduanero (art. 130);

e) las sometidas al régimen de importación temporal (art. 137);

f) las sometidas al régimen de perfeccionamiento pasivo (art. 145).

La enumeración anterior nos está indicando que el mero cruce de la frontera aduanera no es suficiente para devengar el tributo y que tampoco basta el despacho a libre práctica (es decir el despacho para

consumo) ya que el libramiento al cual tiende el mismo, puede frustrarse, ya fuere por desistimiento (que el ordenamiento denomina "invalidez de la declaración") o por el comiso, confiscación, destrucción o abandono de la mercadería (arts. 182, 233 y 202).¹¹⁵

Asimismo tampoco se encuentran alcanzadas por el tributo las destinaciones suspensivas, es decir aquellas mercaderías sometidas a regímenes que no tienen por finalidad la incorporación de las mismas en el circuito económico del territorio aduanero del país de importación.

Por esto pareciera que el hecho gravado estuviera constituido por el libramiento a plaza ordenado como consecuencia de un despacho para consumo (despacho a libre práctica). Más ello no es así, ni bien reparamos que también es considerado hecho gravado el ingreso irregular de la mercadería fuere con intervención aduanera o sin ella.

El análisis de la multiplicidad de artículos que antes mencionáramos, ponen de relieve que el hecho gravado del Código Aduanero Europeo es la introducción de mercadería al territorio aduanero, fuere en forma lícita o ilícita, con el fin de afectarla al circuito económico interno del país importador.

Se podrá decir en el caso de mercadería por la cual se hubieran pagado los tributos y que luego se descubriera que tienen su importación prohibida, el hecho gravado igualmente se habría producido y que la posterior devolución debería canalizarse a través del desistimiento de la declaración aduanera (arts. 66 y 233, inciso c). Dicha argumentación no haría sino disimular el hecho de que la devolución se produce, en realidad por falta de causa, ya que no cabe confundir el procedimiento brindado por la

ley para obtener la devolución, con la causa que motiva la existencia del procedimiento tendiente a ello. En realidad no es que se extinga la deuda sino que la misma nunca nació por falta de los elementos constitutivos del presupuesto de hecho.

IX.- EL HECHO GRAVADO EN LOS PROYECTOS DE CODIGO ADUANERO MERCOSUR

El Protocolo de Ouro Preto aprobó el 16 de diciembre de 1994 un Proyecto de Código Aduanero Mercosur que debía ser aprobado por las legislaturas de cada uno de los Estados Partes del Mercosur. Sus graves fallas, fruto del apresuramiento, provocaron severas críticas por parte de instituciones y estudiosos de los cuatro países¹¹⁶ lo que movió a la realización de una revisión que aun no ha terminado.

Si bien los funcionarios abocados a esa tarea han adoptado un cerrado silencio respecto de las tareas que vienen desarrollando, se conocen tres borradores de revisiones. La primera fue objeto de publicación en la "Revista de Estudios Aduaneros", del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (número 11 correspondiente al segundo semestre de 1997). La segunda se produjo en mayo de 1998 y la tercer versión, que sería la más reciente, fue conocida en noviembre de 1998. Ellas difieren bastante unas de otras. A la luz de lo que vamos conociendo, lamentamos que nuestros gobernantes no adviertan que según un principio republicano de gobierno los principales protagonistas de las leyes deben ser quienes las van a padecer, sobre todo si éstas se refieren a cuestiones de orden tributario y penal. Ello permitiría erradicar la concepción teñida de reprochable tinte imperial de algunos funcionarios, conforme a la

115 Ver nota 107.

116 Ver al respecto la reseña de dichas críticas en el documento del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros que se publicara en el N° 11 la "Revista de Estudios Aduaneros", página 85 nota 1.

cual los productores, comerciantes y consumidores que van a padecer las normas que ellos teorizan no tienen derecho a injerencia alguna en su elaboración.

Para una mayor comprensión indicaremos como 1ª versión a la del Protocolo de diciembre de 1994, 2ª versión la publicada en el N° 11 de la "Revista de Estudios Aduaneros", como 3ª versión a la conocida en mayo de 1998 y como 4ª versión a la conocida en noviembre de 1998.

En todas las versiones la denominación utilizada es la de "hecho generador" que es la usual en el derecho aduanero brasileño.

Las versiones primera y segunda

En las primeras dos versiones se dispone que "*el hecho generador de la obligación tributaria aduanera es la introducción o salida de mercadería del territorio aduanero*" (art. 138 del protocolo de 1994 y art. 44 de la 2ª versión). Ello confundía los tributos a la importación y a la exportación en un pretendido hecho gravado común, lo que le valió serias críticas.

En el art. 45 de la 2ª versión se expresaba "*Se considera también hecho generador de la obligación tributaria aduanera:*

a) *La entrada o salida de mercadería del territorio aduanero en forma irregular.*

b) *La falta de mercadería que deba permanecer a bordo del medio de transporte.*

c) *La falta de mercadería incluida en la declaración de llegada al concluir la descarga.*

d) *La falta de mercadería almacenada en depósito aduanero.*

e) *La falta de mercadería introducido al territorio aduanero en régimen suspensivo de importación.*

f) *La falta de mercadería introducida en área aduanera especial.*

g) *La falta de mercadería introducida en zona franca.*

h) *El consumo o la utilización de mercaderías en zona franca en incumplimiento de las condiciones establecidas*".

Si bien la disposición transcrita parece adoptar la teoría del cruce, otras normas del mismo ordenamiento regulaban los regímenes aduaneros suspensivos (tránsito aduanero, depósito aduanero, importación temporaria, importación temporaria para perfeccionamiento activo, transformación bajo control aduanero), en todos los cuales se indicaba que en dichos regímenes se establece la suspensión total de pago de gravámenes. Asimismo al disponerse que mercadería que ha cruzado la frontera aduanera recién será objeto del hecho gravado cuando faltare del medio de transporte que hubiera arribado nos pone de manifiesto que el mero cruce no implica automáticamente el nacimiento de la obligación tributaria.

A ello debe agregarse que en la 2ª versión el proyectado artículo 46 disponía que "*el pago de los gravámenes no es exigible cuando se produzca la destrucción total o pérdida definitiva de la mercadería en razón de su propia naturaleza o debido caso fortuito o de fuerza mayor acreditado por el interesado o en virtud de decisión de la administración aduanera determinando su destrucción*", lo que indica que quienes proyectaron estas normas no consideraron de aplicación el tributo aduanero de importación cuando la mercadería no fuera a ser objeto de importación para consumo. Esta norma era poco feliz ya que no determinaba con claridad que el caso descrito se refería a la destrucción de la mercadería sucedida antes de la declaración en detalle de importación, ni contemplaba la posibilidad de que la destrucción fuera parcial; pero, no obstante, se acercaba a la sana finalidad de gravar con tributos solamente lo que podía ingresar al circuito económico interno.

Las versiones tercera y cuarta

En la 3ª y 4ª versiones se distinguió el hecho gravado por los derechos de importación de aquél otro correspondiente a los derechos de exportación, y dispuso que *"el hecho generador del impuesto de importación es la introducción de mercadería no comunitaria en el territorio aduanero"*. (artículo 36 numeral 1 de la 3ª versión y artículo 40 numeral 1 de la 4ª versión).

En el artículo siguiente (artículo 37 de la 3ª versión y artículo 41 de la 4ª versión) se dispuso: *"Se considera también ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria aduanera:*

a) en la introducción o salida de mercadería del territorio aduanero en forma irregular;

b) cuando falte mercadería que deba permanecer a bordo del medio de transporte;

c) cuando falte mercadería incluida en la declaración de llegada, comprobada al concluir la descarga".

Esta redacción mereció una reserva de Paraguay en cuanto considera que deben permanecer los supuestos indicados como literales d) y e) en la segunda versión, es decir, el caso de los faltantes de mercaderías sometidas al régimen de depósito aduanero y al régimen suspensivo de importación.

Estos proyectos contemplan la devolución de los tributos pagados cuando la solicitud de destinación fuera desistida (artículos 76 numeral 2 de la 3ª versión y artículo 84 literal 2 de la 4ª versión). En estas dos últimas versiones al desistimiento se lo denomina "cancelación" (art. 112 de la versión 3ª y artículo 119 de la versión 4ª), lo que implica una mejora respecto de la equívoca denominación "anulación" que recibiera originariamente.

No obstante, estas versiones carecen de una norma que exima de tributos a la mer-

caduría destruida antes de su libramiento como la que figuraba en el artículo 46 de la 2ª versión. Ello se debe seguramente a la notable influencia brasileña que se advierte en las versiones tercera y cuarta, en razón de acomodarse el texto a varias disposiciones de la legislación interna de ese país que, pese a la valiosa opinión de sus doctrinarios, rechaza en su legislación positiva la teoría de la importación para consumo, considerando que la mera "entrada" devenga el tributo aun cuando la mercadería no pueda llegar a integrarse en el circuito económico interno.

Ello se advierte en la redacción del artículo 23 de la 3ª versión (equivalente al artículo 17 de la cuarta versión), en donde se expresa que *"El depositario de las mercaderías es responsable por el pago de los tributos aduaneros derivados de la falta, avería o destrucción de la mercadería bajo su custodia, así como por los daños causados a la misma en las operaciones de carga o descarga realizadas por sus dependientes o por terceros en su nombre"*, agregando en el párrafo siguiente que *"En el caso de falta, avería o destrucción de la mercadería depositada para su exportación, el depositario es responsable por el pago de los tributos aduaneros debidos y por la restitución de los beneficios de cualquier naturaleza ya concedidos"*. Aunque luego se expresa *"se excluye la responsabilidad del depositario cuando la falta, avería o destrucción de la mercadería sea consecuencia de caso fortuito o fuerza mayor debidamente probada"*.

Esta redacción nos hace reiterar lo que ya dijéramos con relación a la legislación brasileña al referirnos a la teoría de la entrada (acápito VIII-2) en la cual se disponía que si el siniestro no se debía a caso fortuito o fuerza mayor, el responsable de su custodia debía pagar los tributos; lo que demuestra que esta redacción igual que aquella considera producido el hecho gra-

vado aun cuando la mercadería no hubiera sido librada a consumo.

Ante estas circunstancias cabe preguntarse porqué razón no se adopta lisa y llanamente la teoría de la importación para consumo, con lo cual se aclararían muchas dudas para el intérprete de la ley y le daría al tributo el correcto ámbito económico que se tiene en mira al establecerlo.

X.- CONCLUSIONES

A la luz del análisis efectuado en las páginas que anteceden llegamos a las siguientes conclusiones:

1) Si bien el hecho gravado es el que marca la identidad del tributo, por lo que ante supuestos de hecho distintos debemos hablar de tributos diferentes, todos los países consideran a los derechos de importación o impuestos a la importación como un único y mismo tributo a punto tal de considerarlos como tributos equiparables a los fines de la regulación de los mismos con carácter de reciprocidad, pese a que suelen reconocer hechos gravados distintos según la legislación de cada país, lo que se debe a que en todos esos supuestos de hecho hay un mínimo común denominador consistente en el cruce de la frontera aduanera.

2) La relación tributaria aduanera entablada entre el importador y el servicio aduanero constituye una obligación personal. No obstante, el hecho gravado por los derechos de importación contempla hechos objetivos, teniendo en cuenta a la mercadería, por lo que la individualización del sujeto pasivo del tributo parte de la previa determinación de quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería. En los casos regulares este sujeto se exterioriza en el momento de presentarse a solicitar la correspondiente destinación aduanera, es decir por quien se presenta como importador.

3) El hecho de que en algunas legisla-

ciones se le otorgue a la aduana el derecho de persecución sobre la mercadería que no ha satisfecho los tributos que gravan la importación aunque la misma estuviere en posesión de terceros adquirentes que desconocían dicha deuda, ha hecho pensar que el derecho que se le reconoce al servicio aduanero consiste en un derecho real sobre bien ajeno ("*jus in re aliena*") en la medida en que el tercero poseedor de la cosa ha sido ajeno a la relación jurídica que generó la obligación tributaria derivando su obligación del sólo hecho de ser poseedor del bien y limitando su obligación solamente hasta el valor del mismo.

4) Si bien cada caso depende de la legislación local que lo regule, en el caso contemplado; en la legislación argentina (art. 783 Código Aduanero), no hay una transmisión completa de la obligación tributaria aduanera sino sólo una extensión de la misma a otro sujeto sin por ello liberar al causante, con quien la aduana mantiene una relación exclusivamente creditoria originada en haber sido protagonista del hecho gravado, respondiendo el importador con la totalidad de su patrimonio por lo que respecto de este último (que es el deudor principal); la obligación tributaria no se ve limitada al valor de la mercadería. Aquí se advierte que no nos hallamos ante un derecho real sobre la cosa en sentido estricto, sino ante una deuda a la cual el bien se encuentra afectado (aun cuando hubiera cambiado de titular).

5) En materia de derechos de importación el sujeto pasivo, la alícuota, la base imponible y el monto líquido del tributo no se encuentran integrando el hecho gravado sino la consecuencia jurídica; no obstante lo cual conforman el plexo normativo alcanzado por el principio de legalidad tributaria; de manera que la base imponible, la alícuota y los demás elementos que inciden en la determinación de la prestación tributaria, conforman también los lí-

mites de la potestad tributaria del Estado.

6) Seducidos por la aparente objetividad y sencillez en su formulación, muchas legislaciones han adoptado la denominada teoría del cruce, conforme a la cual el hecho gravado por los derechos de importación se produce con el simple traspaso de la frontera del territorio aduanero, aún cuando al momento de su aplicación esta teoría les ha ofrecido más dificultades que aquellas otras que suelen considerarse teóricamente más complejas.

7) Para precisar el hecho gravado por los derechos de importación es necesario tomar en cuenta la totalidad de las normas del ordenamiento jurídico de que se trate ya que el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria puede surgir de diversas normas dispersas en una o varias leyes, de manera que una lectura precipitada de algunas de las disposiciones sin reparar en las restantes puede llevar a equívocos en cuanto al criterio que el legislador ha tenido en mira adoptar.

8) En los ordenamientos partidarios de la teoría del cruce, los regímenes o destinaciones suspensivos son interpretados como una suspensión condicional de la exigibilidad de la obligación tributaria que ya habría nacido como consecuencia del ingreso de la mercadería al territorio aduanero. En los que participan de la teoría de la "declaración para consumo" o de la teoría de la "importación para consumo" el empleo del término "suspensivo" suele relacionarse con la configuración del hecho gravado que, conforme a estas concepciones, no se había producido desde que la intención demostrada con esas destinaciones son ajenas a la del ingreso de la mercadería a la circulación económica interna. Mas, dado que la relación jurídica aduanera va más allá del aspecto tributario, lo que le vale el nombre de "destinaciones suspensivas" es que la "destinación definitiva" se mantiene "en suspenso"; pues ésta da lugar no solamente a la aplicación de tribu-

tos sino también a la aplicación de restricciones de carácter económico, las que no suelen ser de aplicación en materia de destinaciones suspensivas por ser, al igual que los tributos un medio más de instrumentar las barreras aduaneras.

9) Temiendo en cuenta que modernamente el arancel de importación es utilizado como un instrumento de la política comercial del Estado del país importador, lo que convierte a los derechos de importación en un tributo de carácter extrafiscal, la finalidad económica buscada cobra significación cuando la mercadería ingresa al circuito económico interno del país de importación, para lo cual la teoría más apropiada para determinar el hecho gravado es la que considera que la obligación tributaria recién es generada por la importación para consumo. Teniendo en cuenta esta finalidad de la ley, considerar alcanzada por el hecho gravado la mercadería ingresada al territorio aduanero pero que no va a ser destinada al consumo, implica una injusticia ya que se carga al comercio internacional con un sacrificio innecesario para el fin que se busca.

10) Para la teoría de la importación para consumo carece de sentido gravar con derechos de importación o impuestos de importación a la mercadería que no va a ser objeto de consumo en el mercado interno, ya fuere por estar sometida a una destinación suspensiva de importación o porque se frustra su ingreso al circuito económico interno en razón del desistimiento del importador o la destrucción antes de su libramiento a plaza.

11) Las tareas de armonización de la legislación aduanera de los países del Mercosur es una magnífica oportunidad para adoptar la teoría de la importación para consumo como hecho gravado por los derechos de importación a fin de dejar en claro la finalidad económica que persigue este tributo y eliminar las distorsiones interpretativas que genera una mala técnica legislativa.