

ROBO DE MERCADERÍA DURANTE EL TRÁNSITO DE IMPORTACIÓN. DERECHOS DE IMPORTACIÓN, HECHO GRAVADO Y SUJETO PASIVO DEL TRIBUTO.^{(*)570}

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 11 de Diciembre de 2012, en autos “*Tevelam SRL c/ AFIP-DGA*” ^(**)571

POR ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I. El caso
- II. La posición asumida por cada una de las partes en las diferentes instancias.
- III. El fallo de la Corte Suprema
- IV. La polémica generada por las diferentes visiones sobre el caso
- V. Necesidad de una interpretación sistemática del ordenamiento aduanero.
- VI. La teoría de la importación para consumo y las características del hecho gravado.
- VII. El incumplimiento de los deberes propios de la destinación suspensiva como manifestación del hecho gravado en la importación.
- VIII. La atribución de responsabilidad por el pago del tributo aduanero.
- IX. La pretensión tributaria cuando el hecho gravado se debe a causa no imputable al transportista.
- X. Conclusiones.

I. El caso

1) En la sentencia recaída en autos “*Tevelam SRL c/AFIP-DGA*” del 11 de diciembre de 2012, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció lo que, a nuestro juicio, es una correcta doctrina judicial en materia de responsabilidad

tributaria aduanera por el robo de mercadería sometida a la destinación suspensiva de tránsito de importación, zanjando así una polémica que dividía a la jurisprudencia y a la doctrina.

2) Durante el 2006 se documentó por la Aduana de Paso de los Libres una destinación suspensiva de tránsito de importación de mer-

570 (*). Este trabajo fue publicado en *Jurisprudencia Argentina*, Suplemento de *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, del 26/06/2013.

571 (**). El fallo “*Tevelam*” de la Corte Suprema se encuentra reseñado en la *Sección Jurisprudencia* de esta misma Revista.

cadería originaria y procedente de Brasil con destino final en la ciudad de Buenos Aires. El mencionado régimen aduanero permite que la mercadería, que carece de libre circulación en el territorio aduanero sea importada, sin la aplicación de tributos ni de prohibiciones de carácter económico, para ser transportada dentro del mismo desde la aduana por la que hubiera arribado hasta otra aduana en la cual sea sometida a otra destinación aduanera (art. 296 C.A.).

3) Una vez traspuesta la frontera y durante el transporte hacia el establecimiento del adquirente en Buenos Aires, se produjo un robo a mano armada. El agente de transporte aduanero comunicó la existencia del siniestro a la aduana en los términos del art. 308 C.A. y se iniciaron sendas causas penales, una por robo y otra por contrabando.

4) La Aduana de Paso de los Libres formuló una determinación tributaria aduanera por los derechos de importación y demás tributos que gravan la importación, intimando su pago a la consignataria (y adquirente) de la mercadería, a la empresa de transporte y al agente de transporte aduanero que la representa.

II.- La posición asumida por cada una de las partes en las diferentes instancias

5) La pretensión de la aduana para formular los cargos por tributos a los sujetos antes mencionados se basaban en el plexo normativo que surge de los arts. 310 a 315 C.A., que conviene repasar:

- a) el art. 310 dispone que cuando “faltare” mercadería sometida al régimen de tránsito de importación se presumirá, “*sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario*”, que ella ha sido importada para consumo;
- b) el art. 311 establece que si hubiera trascurrido un mes desde que venció el plazo para completar el tránsito sin que el medio de transporte que traslada la mercadería arribara a la aduana de destino, se presumirá igual consecuencia en relación con toda la mercadería transportada;
- c) el art. 312 preceptúa que en los casos pre-

vistos en los arts. 310 y 311, el transportista y el agente de transporte aduanero, serán deudores principales de los tributos y el titular de la mercadería y los beneficiarios del régimen serán responsables subsidiarios, en forma solidaria entre sí;

d) el art. 315 en su primera parte dispone que si la mercadería resultare “*irremediabilmente perdida*” durante el tránsito, por un siniestro y éste fuera debidamente comunicado a la aduana, ella no estará sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo;

e) la última parte del referido 315 expresa, sin embargo, que no se considerará a la mercadería “*irremediabilmente perdida*” si, pese a no poder ser recuperada por el propietario, “*pudiera ser empleada por un tercero*”. De tal manera, al poder ser empleada por dicho tercero, la mercadería no es considerada irremediabilmente perdida y, consecuentemente, no es de aplicación la “*no sujeción*” a los tributos que prevé la primera parte de la norma.

6) La Aduana encuadró el caso en el art. 311 del C.A., cuya presunción no admite prueba en contrario e, invocando que el sujeto pasivo del tributo es quien suscribe la solicitud de la destinación suspensiva de tránsito y se somete a las consecuencias de ese régimen, lo hizo responsable. Sobre esas bases, y teniendo en cuenta el art. 312, la Aduana reputó sujetos pasivos de los tributos al transportista, el agente de transporte aduanero, el propietario y el beneficiario del régimen.

7) La propietaria de la mercadería impugnó la pretensión aduanera (art. 1053 C.A.) expresando que: a) no era aplicable el art. 311 del C.A. porque el faltante se constató de inmediato, con la denuncia hecha por el propio transportista, sin que fuera necesario el transcurso de un mes para presumirlo; b) ninguno de los sujetos intimados al pago realizó el hecho gravado, sino que lo realizaron los ladrones que generaron una situación de “*fuerza mayor*” (art. 513, C.Civil), eximiéndolos por el supuesto incumplimiento del tránsito en cuestión; y c) el art. 782 del C.A. determina que en estos casos los sujetos pasivos

del tributo son los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación.

8) La Aduana de Paso de los Libres rechazó la impugnación y la actora apeló al Tribunal Fiscal quien dictó sentencia por mayoría, confirmando la responsabilidad tributaria de los intimados al pago⁵⁷². La mayoría sostuvo que: a) tal como lo expresaba un anterior fallo⁵⁷³ el supuesto previsto en el art. 782 del C.A. excluiría la responsabilidad tributaria del transportista cuando se hubiera imputado el delito de contrabando, lo que en este caso no existiría, pues el juez interviniente dispuso el archivo de las actuaciones; b) la actora no invocó haberse constituido como parte querellante ni, por consiguiente, haber recurrido contra esa decisión de archivo; c) la falta de arribo de la mercadería a la aduana de destino implica su importación para consumo; d) al no admitirse la existencia del delito de contrabando, los tributos deben ser pagados por la importadora, en forma subsidiaria, conforme el art. 312 del C.A.; y e) el robo “*in itinere*” es un riesgo que el titular debió haber previsto a fin de contratar el seguro respectivo.

9) Por su parte la minoría del Tribunal Fiscal consideró que: a) el hecho de que la apelante no se constituya en parte querellante no obsta a la ausencia de responsabilidad del transportista; b) que verificada la existencia de un hecho imprevisible o inevitable que torna la obligación de cumplimiento imposible, no es necesario que un pronunciamiento judicial acredite que el hecho ilícito fue perpetrado, pues la norma sólo se refiere a un siniestro; y c) no es justo agravar la situación de quien sufrió el robo obligándolo al pago del tributo por la mercadería de la cual fue despojado.

10) La actora apeló a la Cámara Federal y ésta revocó el pronunciamiento apelado⁵⁷⁴ dejando sin efecto la pretensión tributaria aduanera.

Transcribiendo parcialmente un precedente de esa misma Sala, aunque con diferente composición⁵⁷⁵, expresó que: a) el legislador no habría previsto una regulación específica generando una laguna de la ley; b) la fuerza mayor prevista en el arts. 513 del C. Civil es un principio con vigencia en todo el orden jurídico; c) si bien los responsables del régimen del tránsito de importación están obligados a presentar en la aduana de destino la misma mercadería que documentaran en la aduana de procedencia (art. 317 C.A.) y que quienes contraen la obligación de ejecutar determinados actos, tienen el deber de cumplirlos en condiciones adecuadas, no se ha probado que el transportista hubiera incumplido con su deber de custodia.

11) La aduana planteó recurso extraordinario aduciendo que el faltante genera una responsabilidad tributaria de carácter objetivo cuando, pese a haber pérdida de la mercadería ésta pudiera ser empleada por un tercero y que, en el caso, no se probó la imposibilidad de uso que genera la aplicación del tributo. La AFIP-DGA planteó recurso extraordinario el que fue concedido.

III. El fallo de la Corte Suprema

12) Luego de oír la opinión de la Procuradora Fiscal, la Corte Suprema dictó sentencia por mayoría, con una disidencia⁵⁷⁶ en primer lugar pasa revista a los conceptos de tránsito de importación; presunciones de importación para consumo previstas en los arts. 310 y 311; no sujeción del tributo si se diera el supuesto del art. 315 y la excepción de esta última regla cuando, pese a que la mercadería se perdiera para el propietario, pudiera ser empleada por un tercero (considerandos 4° a 6°) y a continuación, en síntesis, expresa:

572. Intervino la Sala “E” del Tribunal Fiscal. El voto de la mayoría fue de la Dra. Catalina García Vizcaíno al cual adhirió la Dra. Cora Musso. El voto en minoría fue de la Dra. Paula Winkler.

573. TFN, “*Poka SA*” (TF 19.439-A), del 21/06/2005.

574. Intervino la Sala I, con voto unánime de los doctores Clara María Do Pico, Pedro J. Coviello y Néstor H. Buján.

575. Cam. Nac. Cont. Adm. Federal, Sala I, “*Panamericana de Plásticos SAIC c/ANA*”, del 16 de junio de 1990.

576. La mayoría estuvo integrada por los ministros Ricardo Lorenzetti, Carlos Fayt, Raúl Zaffaroni, Enrique Petracchi, Juan Carlos Maqueda y Carmen Argibay. En disidencia votó la ministro Elena Highton de Nolasco.

- a) que la destinación suspensiva de tránsito de importación descansa, en primer lugar, en la “presunción” dispuesta por el legislador de que la mercadería no arribada fue descargada en el trayecto y entró en el circuito económico sin el pago de los derechos de importación y, en segundo lugar en que, quienes tuvieran una directa y estrecha relación con los bienes ingresados al país, son los responsables del pago de los tributos (considerando 7°);
- b) que, pese a que el legislador expresa en términos contundentes que dichas presunciones no admiten prueba en contrario (art. 312 C.A.), admite la justificación de faltantes originados en circunstancias ajenas a la voluntad de los responsables y consagra la no sujeción (parcial o total) a los tributos que gravaren la importación para consumo, citando en ese sentido a los arts. 306, 308, 314 y 315 del C.A. —a los cuales nos permitimos añadir el art. 316 del mismo ordenamiento— (considerando 8°);
- c) que el sistema descripto no permite concluir sin más ni más que el sólo hecho de que la mercadería pueda ser utilizada por un tercero impida la posibilidad de dispensa del pago de tributos cuando han cumplido con todos los deberes inherentes al régimen y no obstante, han padecido el robo (considerando 10° primera parte);
- d) que, cuando la inteligencia de un precepto basada en términos literales conduce a resultados que no armonizan con los valores tutelados por el ordenamiento jurídico, la interpretación debe integrarse al conjunto armónico de éste (considerando 10° segunda parte);
- e) que una interpretación prudente y respetuosa de los principios precedentemente referidos, acorde con el criterio de ese alto tribunal en materia de presunciones “*juris et de jure*” (CSJN, Fallos 333:993) implica distinguir la situación de quien descuida los deberes de control de la carga, se aparta del itinerario fijado, o incurre en alguna inconducta que pudiere indicar connivencia con el hecho de la sustracción, de la de quien ha cumplido con todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería. En el primer caso no podrá alegar una razón eximente de su responsabilidad tributaria fundada en un hecho imprevisible e irresistible (considerando 11° primera parte);
- f) que en este caso se han cumplido todos los deberes inherentes al régimen durante el itinerario y se padeció un robo agravado por el uso de armas y sin haber sido controvertido el hecho ponderado por los jueces de la causa, de que el camión objeto del robo, venía acompañado en calidad de custodia por otro vehículo que también fue reducido a través de la misma modalidad por los mismos delincuentes (considerando 11° última parte);
- g) que, al no haberse probado el incumplimiento de los deberes de custodia ni desacreditado el hecho del robo con armas debidamente comunicado según lo ordena la ley, no corresponde responsabilidad a la actora en el pago de los tributos.
- 13) Por su parte el voto de la minoría sostuvo:
- a) que en el caso se verificó el hecho gravado por los derechos de importación por haber operado la presunción prevista en el art. 315, última parte, del C.A., y que la actora como consignataria de la mercadería es responsable subsidiaria del pago del tributo conforme el art. 312 (considerando 7° de su voto);
- b) que la mercadería debe ser considerada “irremediabilmente perdida” en la medida en que puede ser empleada por quienes perpetraron el hecho ilícito y utilizada económicamente en el territorio nacional, tal como lo especifica la última parte del art. 315 (considerando 8°);
- c) que esta solución tiende a evitar la realización de maniobras fraudulentas al amparo de la destinación suspensiva en examen (consid. 8°, última parte);
- d) que al documentar la destinación de tránsito de importación se obligó a que la mercadería arribara a la aduana de destino por lo que no puede sustraerse a las conse-

cuencias propias del riesgo inherente a la actividad que emprendió y que el voluntario sometimiento del interesado a un régimen legal o sus beneficios, sin reservas expresas, importa un inequívoco acatamiento que no admite su ulterior impugnación (considerando 9°);

e) concluye mencionando en apoyo de esta posición la letra de los arts. 310, 311, 315, 636, y 638, incs. d) y f), del C.A.

IV. La polémica generada por las diferentes visiones sobre el caso

14) Este tema dividió a la doctrina y a la jurisprudencia por décadas. La posición restrictiva, que no admite en estos casos la liberación tributaria del transportista, está influida por los casos en los que los conductores del vehículo asaltado actuaron con una incomprensible negligencia (como, por ejemplo, dejar las llaves puestas en el vehículo cuando descienden de él en una parada ocasional durante el viaje) o fueron directamente sobornados para descuidar la vigilancia sobre éste y su carga, o bien se constituyeron en cómplices del delito; así como transportistas que, en forma sospechosa no atinaron a tomar mínimas precauciones (asignar un solo chofer para trayectos largos con mercadería de alto valor, no destacar custodia o control satelital en tramos conocidamente peligrosos, etcétera) o directamente incurrieron en “auto-robo” pretextando situaciones de fuerza mayor inexistentes. Estas escandalosas situaciones incidieron para inclinar al servicio aduanero y (como hemos visto antes) a algunos jueces, a adoptar actitudes restrictivas de la liberación tributaria del transportista. Esta corriente procuró evitar la creación de una “brecha” jurídica que terminara alentando prácticas delictivas. En ese contexto se interpretó que

el art. 312 del C.A. consagra una responsabilidad tributaria objetiva y que, por lo tanto, es innecesario discutir si los hechos encuadran en la causal de “caso fortuito o fuerza mayor”⁵⁷⁷.

15) Por otra parte esta posición restrictiva contó, en general, con el apoyo del funcionario aduanero que se resiste a depender de una rigurosa investigación de los hechos y de una adecuada ponderación de la prueba, prefiriendo mecanismos simples y uniformes que faciliten decisiones rápidas y posibiliten el pronto cobro de los tributos sin complejidades de orden legal.

16) La posición contraria es partidaria de admitir la justificación cuando se acredite que el siniestro no fue imputable al transportista, demostrando que le fue imposible evitarlo. Es la que sustenta el fallo que aquí comentamos y que viene sosteniendo quien esto escribe desde hace veinte años. A nuestro juicio, el robo de la mercadería durante el tránsito no justifica que se aplique el tributo al transportista, siempre que se probare que no dio motivo alguno para posibilitar o facilitar que el siniestro se produjera; que cumplió con los deberes que el régimen le imponía, y que el hecho se produjo en condiciones que lo hacían “inevitable” e “irresistible” para él. Pero si, examinadas las referidas circunstancias, se concluyera que el siniestro se produjo por la imprudencia o negligencia del transportista, éste debe asumir las consecuencias del incumplimiento del régimen y hacerse cargo del pago de los tributos que gravan la importación para consumo⁵⁷⁸.

17) Nadie duda que las fórmulas de responsabilidad objetiva son expeditivas, pero ellas destruyen el principio moral de responsabilidad por los propios actos. En el balance de los valores en juego no parece admisible justificarla por hacer más fácil la tarea de la administración a costa de la indefensión e incertidumbre del

577. Así lo sostuvo la Aduana al plantear el recurso extraordinario que diera lugar al fallo que comentamos.

578. BARREIRA, Enrique C., “Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias”, T° II-B (arts. 250 a 409), Editorial Abeledo Perrot, 1993, ps. 236 y 237. Este planteo es reiterado en la actualización de aquella obra, completada e integrada: ALSINA, Mario, BARREIRA, Enrique, BASALDÚA, Ricardo, COTTER MOINE, Juan P., VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., “Código Aduanero Comentado”, actualizado por BARREIRA, BASALDÚA, VIDAL ALBARRACÍN, Cotter (h), SUMCHESKI y VIDAL ALBARRACÍN (h), T° I, p. 658 y su nota, en la cual se apunta la divergencia del Dr. Basaldúa.

administrado, sin perjuicio que, en las actuales circunstancias de inseguridad en que se desarrollan las actividades del transportista y del agente de transporte aduanero, lesiona el principio de justicia. En cuanto a esto último, puntualicemos que la inseguridad del transportista comienza con la discrecionalidad de la autoridad acerca de lo que deben considerarse pautas razonables sobre las medidas de prevención que debería poner en práctica para que se considere cumplida una mínima diligencia en el adecuado cumplimiento de sus deberes⁵⁷⁹ y prosigue con la desprotección que padece en las rutas nacionales, donde el robo se ha convertido en plaga. Ello se debe a la ineficiencia del propio Estado, quien no invierte sus impuestos en brindar seguridad en las rutas pese a que ésta es una de las funciones esenciales que le dan su razón de ser. Son conocidos los tramos en los que, con mayor frecuencia, se van presentando los “piratas del asfalto”, lo que permitiría un trabajo de inteligencia policial que, a juzgar por los resultados, brilla por su ausencia. Se da entonces la paradoja de que la negligencia en el cumplimiento de los servicios públicos se traduce en fuente de recursos a costa de quienes, siendo víctimas, deberían ser protegidos.

18) En lo referente al agente de transporte aduanero, éste asume frente a la aduana una responsabilidad tributaria solidaria con el transportista (art. 780 C.A.). Lo hace por el cobro de una retribución usualmente desproporcionada en relación con las deudas tributarias que puede verse obligado a pagar. Algunas veces ha sucedi-

do que, mientras el agente de transporte aduanero afronta la pretensión tributaria, el transportista, radicado en un país limítrofe, retira del país el vehículo recuperado, sin responder por la deuda generada. Así la acción de regreso de aquél se diluye al frustrarse la detención del vehículo, que es la garantía que, para estos casos prevé el Acuerdo de Transporte Internacional Terrestre que rige con los países limítrofes⁵⁸⁰.

19) En este panorama se dicta el fallo que nos ocupa, que nos enfrenta con interesantes e importantes cuestiones, tales como, si hay en este tema una laguna del derecho o si, por el contrario, el propio sistema del Código Aduanero le puede dar solución por sí mismo; si un tributo de carácter real u objetivo, como el derecho de aduana, admite que su hecho gravado contemple un elemento subjetivo; si la presunción de pleno derecho por la responsabilidad tributaria del art. 312 C.A., alcanza al supuesto del art. 315, última parte, del mismo ordenamiento; si dicha presunción puede prevalecer cuando la causa del “faltante” es conocida y constituye un hecho que rompe la cadena causal según el curso natural y ordinario de las cosas; si son aplicables al derecho aduanero los principios desarrollados en el ámbito del derecho privado; en cabeza de quien se encuentra la carga de la prueba de la sustracción de la mercadería por razones de fuerza mayor y si el servicio aduanero está obligado a facilitar la acumulación de prueba para tener mayores elementos a la hora de decidir.

579. Estas pautas de razonabilidad no deberían surgir de los reglamentos administrativos porque ante la postura del servicio aduanero reseñada en el párrafo 14, no será de extrañar que éstos se caractericen por exigir tantos requisitos y de cumplimiento tan difícil u oneroso, que la práctica del operador quedará tan condicionada que surtirá el efecto de anular el derecho que se pretexto regular, lesionando el principio de que la reglamentación no debe alterar el espíritu de la ley (argumento del art. 99, inc. 2, de la CN).

580. El art. 13, del Anexo Aduanero del Acuerdo de Transporte Internacional Terrestre (Resol. 263/90 de la Subsecretaría de Transporte) establece: “1. Las empresas autorizadas para realizar el transporte internacional terrestre de carga están dispensadas de presentar garantías formales para cubrir los gravámenes eventualmente exigibles por las mercancías bajo régimen de tránsito aduanero internacional y por los vehículos bajo el régimen de admisión temporal. 2. Los vehículos de las empresas autorizadas, habilitados para realizar el transporte internacional de acuerdo al presente acuerdo, se constituyen de pleno derecho como garantía para responder por los gravámenes y sanciones pecuniarias eventualmente aplicables, que pudieran afectar tanto a las mercaderías transportadas como a los vehículos que se admitan temporalmente en los territorios de los países”. Esta norma buscó recortar los costos que implicaba, para el tránsito, la garantía exigida por el art. 303 del C.A. conforme con el cual, la autorización del régimen de tránsito de importación requería la constitución de una garantía en los términos del art. 453, inc. j), del C.A. A nuestro juicio las autoridades aduaneras y de transporte no le han dado a la norma del art. 13 del ATIT antes transcrito, la importancia que tiene.

V. Necesidad de una interpretación sistemática del ordenamiento aduanero.

20) Como vimos antes, (párrafo 10 y su nota 4), la Cámara Federal transcribió en su pronunciamiento, parte del fallo recaído en una anterior sentencia de ese tribunal, en el cual se sostuvo que el legislador no previó una regulación específica para el robo en tránsito, lo que pondría en evidencia una laguna del derecho⁵⁸¹. A nuestro juicio la discusión que dividió a la jurisprudencia y a parte de la doctrina en esta materia, más que a un vacío de la ley, se debe a la polarización de las posiciones asumidas frente a las situaciones que dejamos reflejadas en los precedentes párrafos 14 a 18. Ellas han incidido en preferencias interpretativas de la ley que, de manera inconsciente, influyen en soluciones que no siempre se corresponden con el sistema valorativo del ordenamiento que se maneja. Creemos que una interpretación sistemática del Código Aduanero brinda herramientas suficientes para una solución justa, sin necesidad de recurrir a bruscos saltos extra-sistemáticos por una supuesta laguna del derecho.

21) El Código Aduanero es un sistema de normas que posee principios propios que se reflejan en las diferentes normas que lo componen. Por esa razón, su comprensión debe comenzar por la explicación que surge de él, para lo cual es necesario buscar los fundamentos que reposan en sus normas y los principios rectores que le dan coherencia⁵⁸². Refiriéndose al Código Civil decía Segovia en su lacónico pero claro lenguaje, que esa búsqueda debe hacerse en parte por el atento examen del texto de cada disposición y en parte por el sentido resultante de su relación con las demás disposiciones del código⁵⁸³. Por allí se

debe comenzar. El derecho es uno sólo y el Código Aduanero, como parte de él, se integra con el resto del ordenamiento jurídico. En él se plantean relaciones jurídicas de orden administrativo, tributario, penal y procesal, sin perjuicio de, como cualquier especialidad, descansen en los principios generales del derecho. Estos están mayormente desarrollados en el derecho civil, por ser la madre del resto de las ramas del derecho, que fueron tomando de aquél los institutos básicos. Si se tiene en cuenta que la “mercadería” es un elemento esencial del fenómeno aduanero, no debe extrañarnos que la influencia del derecho civil se advierta en materia de derechos reales (propiedad, posesión, tenencia). Esa integración también se manifiesta en materia de derecho de las obligaciones, preferencias para el cobro de los créditos aduaneros, prescripción de las acciones (tanto de la aduana como del administrado) y otros tópicos. Por ello, quien pretendiera que el Código Aduanero contemple todas las complejas relaciones jurídicas posibles pretendería la creación de un ordenamiento cerrado que, además de ser una tarea imposible, sería antifuncional al divorciarlo del resto del plexo axiológico del ordenamiento. Estos conceptos deben ser tenidos en cuenta al momento de interpretar sus normas.

VI. La teoría de la importación para consumo y las características del hecho gravado.

22) Como surge de la lectura del art. 635 C.A., el hecho gravado por los derechos de importación adopta la teoría de la “importación para consumo”, conforme con la cual el tributo

⁵⁸¹. RECASENS SICHES, Luis, en su obra *“Filosofía del Derecho”*, Ed. Porrúa, México, 2003, Cap. 12, § 13, p. 325, expresa que *“la laguna del derecho se da cuando no se puede hallar en ninguna parte del orden jurídico positivo vigente, ni norma, ni principio que directa o indirectamente se refiera a la situación o al conflicto sometido a jurisdicción”*.

⁵⁸². Sobre la sistematización del código a través de sus principios rectores y su importancia a los fines de una correcta interpretación remitimos, por razones de brevedad, al trabajo de este autor: *“Sistema y Metodología del Código Aduanero Argentino”*, en el libro de autoría colectiva *“Estudios de Derecho Aduanero –Homenaje a los 30 años del Código Aduanero”*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 22 y en especial punto V en p. 35 y sigts.

⁵⁸³. SEGOVIA, Lisandro, en su *“Introducción a la explicación crítica del Código Civil”*, al comienzo de su obra *“El Código Civil con su explicación y crítica bajo la forma de notas”* Imprenta de Pablo E. Coni, Buenos Aires, 1881, T° I, p. XIX.

se genera en cuanto la mercadería es introducida para ser destinada al consumo; esto es, al circuito económico en el interior del territorio aduanero. Ella ha superado los inconvenientes con los que han tropezado las otras teorías empleadas con ese fin⁵⁸⁴, siendo su principal ventaja que condice con el principio de la realidad económica, ya que el tributo sólo grava la importación de la mercadería que entra a competir en el mercado interno. Los entresijos de esa teoría, sin embargo, no están incorporados en los preceptos de la ley. Esa es tarea de la doctrina. Pero admitida la teoría en el Código, vano sería querer comprenderlo si no se la tuviera en cuenta.

23) Según explicaba Sortheix en un magnífico estudio sobre el tema⁵⁸⁵, la teoría de la importación para consumo concibe al hecho gravado como un presupuesto de hecho complejo, compuesto de dos elementos: por un lado el “cruce” de los límites del territorio aduanero y, por el otro, lo que Berliri denominaba “elemento calificador”⁵⁸⁶. Este último presupone una voluntad, un “ánimus” (expreso, tácito o presumido por la ley), de importar la mercadería para destinarla al consumo interno del territorio aduanero del país de importación. Esto significa que el mero cruce no produce, por sí solo el hecho gravado, sino que aquél debe realizarse con la finalidad, cierta o presunta, de incorporar la mercadería al circuito económico interno. El Código no se refiere a la

importación “al” consumo, sino a la importación “para” consumo, preposición que denota el fin al cual se encamina la acción. El art. 636 C.A. expresa que la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce en el territorio aduanero por tiempo indeterminado y esa indeterminación temporal presupone la importación para consumo, en cuanto lo contrario requiere haber optado por una destinación suspensiva⁵⁸⁷.

24) La finalidad de incorporar la mercadería al mercado interno puede viabilizarse no sólo por medios lícitos⁵⁸⁸. El caso clásico es la importación regular, mediante la solicitud y declaración ante la aduana, acto que exterioriza un ánimo expreso de importar para consumo. Pero esa voluntad puede manifestarse por omisión cuando, importada la mercadería bajo una destinación suspensiva, quien así lo solicita (o quien actúa en su representación), omite cumplir con alguna de las obligaciones propias del régimen, haciendo presumir el ánimo de abandonar el régimen suspensivo para incorporar la mercadería al consumo interno o, también, el caso en que, no mediando manifestación expresa de voluntad, ni siquiera para someter la mercadería a una destinación suspensiva, la ley, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, presume la voluntad de optar por la destinación definitiva de importación para consumo (como es el caso del contrabando).

584. Sobre una enumeración y características de las diversas teorías del “hecho gravado” en materia de derechos de importación remitimos a: LAMPREAVE, José Luis, “Notas para la configuración jurídica tributaria de la importación”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Volumen XXI, N° 92, Madrid, 1971, ps. 261 y sigts.; SORTHEIX, Juan José A. “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación”, Revista Derecho Aduanero, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973, en tres entregas ubicadas en el Tomo V-A, ps. 289 y sigts.; 385 y sigts. y 680 y sigts.; BARREIRA, Enrique C., “La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación”, Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1998, N° 12; también publicado en la Revista de Comercio Exterior y Aduana de la Fundación de Cultura Universitaria de Montevideo, N° 5, año 2000, p. 9 y sigts. y PARDO CARRERO, Germán, “Tributación aduanera”, Editorial Legis, Bogotá, 2009, ps. 324 y sigts..

585. SORTHEIX, Juan José A. “La estructura...”, obra citada, T° V-A, p. 399.

586. BERLIRI, Antonio, “Principios de Derecho Tributario”, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1971, T° II, Cap. V, Sección II, § 40, p. 319. En forma concordante: como hemos dicho SORTHEIX, Juan José A. “La estructura...”, antes citada T° V-A, p. 399 y nota 70; BARREIRA, Enrique C., “La obligación...”, obra citada, p. 115.

587. ALSINA, Mario, BASALDÚA, Ricardo, COTTER MOINE, Juan Patricio, “Código Aduanero Comentarios, antecedentes y concordancias”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985, T° IV (arts. 585 a 672) p. 164; BARREIRA, Enrique, “La obligación...”, obra antes citada, ps. 115 y sigts.

588. JARACH, Dino, “El hecho imponible”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Tercera Edición, Buenos Aires, 1996, p. 73; COTTER MOINE, Juan Patricio, “Importación para consumo”, trabajo publicado en “Enciclopedia Jurídica Omeba”, Apéndice, T° II, p. 446, Bibl. Omeba, Buenos Aires, 1976; ALSINA, BASALDÚA, COTTER MOINE, obra citada T° IV, p. 321.

25) Téngase en cuenta que, desde un punto de vista negativo, la acción física del cruce hace presumir, salvo prueba en contrario, que la finalidad existe⁵⁸⁹, 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 (ver párrafo 23, última parte). La importación definitiva es la regla general y la destinación suspensiva la excepción⁵⁹⁰. Ello se debe a que la razón primordial de la importación es que la mercadería pueda ser libremente utilizada en el territorio aduanero, que a su vez se funda en que la libertad del propietario sobre el uso de su mercadería se presume; no así la restricción a ese derecho, que debe surgir de norma expresa.

26) Hay casos en que la voluntad de ingresar la mercadería al consumo interno es emitida por un particular que tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería y otros en que es emitida por el servicio aduanero, como sucede con la orden de subasta de mercaderías sin titular conocido, o por la propia ley, como son los casos de contrabando, faltantes o incumplimientos de los regímenes suspensivos.

27) Sobre esto último recordemos que, por oposición a la destinación “definitiva” de importación para consumo, el ordenamiento contempla destinaciones “suspensivas”; esto es, situaciones jurídicas a las que la mercadería es afectada a los fines aduaneros, que conllevan regímenes jurídicos específicos; pues, si bien la aduana admite que sea introducida al territorio aduanero (hay “cruce”), restringe las operaciones materiales y jurídicas a las cuales aquella puede

ser sometida por su titular o por el encargado de su guarda, impidiendo que pueda ser afectada a la libre circulación en el circuito económico interno. Al no haber importación para consumo, el hecho gravado no se produce y por lo tanto dicha importación no se encuentra sujeta a derechos de importación (ars. 250 y 256 en la importación temporaria; arts. 286 y 289 en el depósito de almacenamiento; arts. 296 y 304 en el tránsito de importación), ni tampoco a las prohibiciones de carácter económico (art. 613 para todas las destinaciones suspensivas) que, en cambio, sí se aplican en las destinaciones definitivas.

28) Los derechos de importación y de exportación son tributos “objetivos” o “reales”; es decir, que tienen primordialmente en cuenta la mercadería en sí, ubicándose en un segundo plano la situación patrimonial del sujeto pasivo del tributo⁵⁹¹. El servicio aduanero presta atención a las características y valor de la mercadería que entra o sale de determinado territorio y la individualización del contribuyente deviene de la posesión de aquella⁵⁹². Pero el uso de los términos no debe llevarnos a confusión. Si bien el tributo aduanero es “objetivo”, ello no significa que el hecho gravado por los derechos de aduana no contenga un elemento “subjetivo”, lo que se advierte con claridad en los casos regulares, en los cuales la importación o la exportación para consumo se produce a instancia de un sujeto que importa o exporta la mercadería.

29) El carácter “objetivo” o “real” del tributo no surge del hecho gravado, sino de la manifestación de la capacidad contributiva que, más que en “la persona”, reside en “la cosa” que va a ser la materia gravable. Por otra parte, el “animus” al cual aludimos en el precedente párrafo 23, no traduce la voluntad psicológica, sujeta a

589. Argumento de los arts. 914 y 918 del Código Civil.

590. BASALDÚA, Ricardo X., *“Tributos al Comercio Exterior”*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 99 nota 56.

591. GRIZIOTTI, Benvenuto, *“Principios de Ciencia de las Finanzas”*, traducido del italiano por Dino Jarach, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1949, Cap. IX, § 5, p. 231; JARACH, Dino, *“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 265. Este autor considera cuatro diferentes criterios para calificar un impuesto como “real u objetivo”; GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, *“Derecho Tributario”*, Editorial Depalma, 1996, T° I, Cap. II, § 2.2, p. 71; BASALDÚA, Ricardo X., *“Tributos al Comercio Exterior”*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, Cap. II, acápite IV, p. 27 y autores allí citados.

592. Es quien “tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería” quien impulsa el procedimiento de importación definitiva, y si bien en algunos casos esta persona puede ser desconocida, ello no inhibe el cobro del tributo que se obtiene del producido de su subasta y pesa sobre el mencionado titular.

cambios, dudas o reservas, sino la que surge de su exteriorización, dentro de los límites trazados por el ordenamiento jurídico. Exteriorización positiva o tácita (arts. 914 a 920 C.Civil), siendo la presunta una especie de la última. El importador puede ser de identidad desconocida y, sin embargo, saber que él, quienquiera que fuera, al posibilitar con su conducta que la mercadería sea susceptible de permanecer indefinidamente y sin limitaciones en el territorio aduanero, la está importando para consumo. La voluntad jurídica entonces queda objetivada.

VII. El incumplimiento de los deberes propios de la destinación suspensiva como manifestación del hecho gravado en la importación.

30) En las situaciones regulares, el régimen de destinación suspensiva surge a pedido del interesado. Su solicitud exterioriza la voluntad de adherir a los términos y condiciones que la ley exige para otorgar la autorización pertinente. Por ende, implica asumir derechos y deberes. El hecho de que la mercadería transportada arribe en su totalidad al destino autorizado, sin haber sido sometida a modificación o utilización alguna, constituye la esencia del régimen⁵⁹³ y faculta al administrado a mantener la situación de no sujeción de la mercadería al tributo. Pero, si

quien asumió ese deber omite cumplirlo, destruye la razón de ser misma del régimen suspensivo⁵⁹⁴. Su desinterés en el cumplimiento del régimen hace que éste caduque. Que la mercadería se encuentre en el mercado interno (hubo “cruce”) y se desconozca su actual destino, hace presumir su acceso al consumo interno, devengándose la obligación tributaria aduanera que estaba en suspenso.

31) Los arts. 310 y 311 establecen que cuando se produjera el “faltante” durante el transporte o ante la falta de arribo del medio de transporte a la aduana de destino luego de transcurrido un mes desde que debió haberlo hecho, la ley presume la producción del hecho gravado de importación “*sin admitir prueba en contrario y al sólo efecto tributario*”. Pero el art. 315, primera parte dispone, por el contrario, que la mercadería irremediamente perdida, pese a que también constituye un faltante, “... *no está sujeta a los tributos ...*”⁵⁹⁵. En este caso aquella presunción de pleno derecho pierde vigencia porque la norma declara que “no hay sujeción”, lo que significa que el hecho gravado no sucedió y que, consecuentemente, la obligación tributaria no nació. Siendo la pérdida de carácter “irremediable”, la mercadería en principio no puede entrar a competir en el circuito económico del territorio aduanero y por lo tanto, su explotación económica, que es la que justifica la aplicación del derecho de importación, es imposible.

593. Son obligaciones esenciales para la concesión y mantenimiento del régimen de destinación de tránsito de importación: que la mercadería transportada arribe en su totalidad al destino autorizado, sin modificación ni utilización alguna (art. 317 C.A.). Al lado de éstas hay obligaciones secundarias (formales), tendientes a evitar los peligros que acechan al cumplimiento de la obligación principal: realizar el viaje por el itinerario y dentro del plazo determinado (art. 319 C.A.); otorgar una garantía (art. 303 C.A.) que se obvia en el caso de aplicarse el ATIT; informar de inmediato cualquier hecho que interfiriera la prosecución del viaje (art. 306 CAd.); rendir cuenta del deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen y asegurar la integridad de ésta o sus desechos o residuos (art. 308 C.A.).

594. En algunas disposiciones el Código lo ha expresado en forma explícita como por ejemplo lo hace en relación con la exportación temporaria en el art. 274, inc. b), que considera importada para consumo a la mercadería cuando no se cumplen las obligaciones impuestas como condición de otorgamiento del régimen.

595. La fuente del art. 315 C.A. se encuentra en la Norma 30 del Anexo E-1 del “Convenio Internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros” aprobado por el Consejo de Cooperación Aduanera, (hoy Organización Mundial de Aduanas) que disponía: “*La exención de los derechos e impuestos de importación o de exportación normalmente exigibles se concederán cuando se establece a satisfacción de las autoridades aduaneras que las mercancías transportadas en tránsito aduanero han sido destruidas o irremediamente perdidas por causa de accidente o fuerza mayor falten por causas inherentes a su naturaleza*”.

596. BARREIRA, Enrique C., “Código Aduanero - Comentarios...”, obra citada, T° II-B, p. 235.

32) Pero la “pérdida irremediable” puede adoptar dos diferentes formas: a) la destrucción o menoscabo total de la cosa en sí, que hace imposible su incorporación al circuito económico interno); o b) la carencia o privación del bien por parte de quien lo tenía, en cuyo caso puede darse el caso de que otras personas sí puedan disponer de él y sacarle un provecho económico⁵⁹⁶. En este último supuesto, en que el titular puede perder la disponibilidad de la mercadería en manos de otro que puede sacar provecho de ella (como es el caso del ladrón por robo), el propio art. 315 desautoriza la “no sujeción” que prescribe en el primer párrafo y, cambiando la consecuencia jurídica, le niega el carácter de “irremediabilmente perdida”, lo que implica la vigencia del tributo⁵⁹⁷, ya que es posible su consumo económico en el mercado interno del territorio aduanero⁵⁹⁸.

33) La última parte del art. 315 del C.A. establece que si, pese a que la mercadería no pudiera ser recuperada por su propietario, pudiera ser empleada por un tercero, pierde la “no sujeción” al tributo contemplada en la primera parte de dicho artículo. Coincide en este punto con lo expresado en el art. 261 para un caso similar⁵⁹⁹. La norma es clara respecto a la producción del hecho gravado, pero no en relación con quien es el sujeto obligado al pago

del tributo así nacido. Si bien el art. 312 individualiza a los sujetos obligados al pago, dicho artículo, como lo advierte la Corte en el considerando 8° de su sentencia, sólo se refiere a los arts. 310 y 311, sin incluir en sus prescripciones a los arts. 314 y 315. En éstos, la ley admite la justificación de los deberes del transportista y demás responsables y, en la medida en que puede haber importación para consumo (sobre los desechos o residuos con valor comercial conforme lo indica el art. 316) le corresponderá a quien documente la correspondiente importación para consumo. Esto significa que el hecho gravado existe, pero la ley no indica de manera categórica quien debe hacerse cargo de él. En este punto advertimos confusión en la jurisprudencia. Veamos esto.

VIII. La atribución de responsabilidad por el pago del tributo aduanero.

34) La relación entre el hecho gravado y la individualización del sujeto pasivo del tributo surge de la ley, pero la naturaleza y extensión de esa relación suele surgir del presupuesto de hecho de la norma (hecho gravado) que, cuando no lo indica explícitamente, suele referenciarlo de manera implícita, a través del rol que la persona cumple en función del tributo⁶⁰⁰. ¿Cuál es el

⁵⁹⁷. La Procuradora Fiscal sostuvo en su dictamen que es aplicable al caso la primera parte del art. 315, porque si se lo encuadrara en la parte final sería de aplicación la responsabilidad tributaria objetiva, lo que considera contrario a elementales pautas que rigen la atribución de la responsabilidad tributaria. Por las razones que exponemos en el trabajo, nos parece que es clara la aplicación de la segunda parte del art. 315 y si bien compartimos su inquietud valorativa, nos parece que ella puede ser igualmente salvada sin forzar la aplicación del primer párrafo antes mencionado.

⁵⁹⁸. El voto de la mayoría del Tribunal Fiscal recaído en este caso, funda su afirmación de que el simple faltante implica la procedencia del tributo, mencionando el fallo de la Corte Suprema recaído en autos “Nobleza Piccardo SA” del 30/06/1998, Fallos 321:1812, referente a los impuestos internos. Allí el alto tribunal expresó que el hecho gravado se produce por el simple ingreso de la mercadería en el circuito económico de la zona secundaria aduanera. No nos debe llamar la atención esta coincidencia entre los impuestos internos y los derechos de importación ya que ambos son impuestos al consumo y se generan con la puesta a disposición de la mercadería en el mercado. Los derechos sobre las mercancías se aplicaron en un principio sobre los productos importados mas, con el tiempo, esos derechos se extendieron a los productos domésticos (FERNANDEZ LALANNE, Pedro, “*Derecho Aduanero*”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1966, T° I, p. 290).

⁵⁹⁹. La redacción de la última parte del art. 315, fue introducida en el Código Aduanero por las inquietudes de los administradores de las Aduanas cordilleranas del sur quienes comunicaron a los miembros de la Comisión Redactora su experiencia en relación con el tránsito aduanero por camión desde Chile. En razón del hielo en los caminos y las grandes nevadas, algunos vehículos desbarrancaban o quedaban bloqueados, siendo tapados por la nieve sin poder ser ubicados o rescatados de inmediato debiéndose esperar, en algunos casos hasta la época de deshielo, lo que no obstaba a que algunos merodeadores cometieran pillaje. Este hecho también influyó en la inclusión en el art. 311 del plazo de espera de un mes, estimado como razonable para llevar a cabo el rescate del vehículo y su mercadería. Similar redacción se incluyó en el art. 261.

⁶⁰⁰. GIANNINI, Achille, “*Instituciones de Derecho Tributario*”, traducido del italiano por Fernando Sanz de Buján, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, § 32, p. 84.

rol del transportista en la realización del hecho gravado? Como vimos, en la destinación del tránsito de importación, el hecho gravado de la importación para consumo está “en suspenso”. Su producción depende del cumplimiento de ciertos deberes por parte del transportista, quien se ha hecho responsable de mantener esa situación de “pendencia”. Hay pues, una directa relación entre la producción del hecho gravado y el incumplimiento de dichos deberes⁶⁰¹. Este es un punto de suma importancia para el tema que nos ocupa, pues nos introduce, sin escapatoria, en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones.

35) Es un principio general que cada uno responde por las consecuencias de su propia conducta y que en principio, nadie debe cargar con las consecuencias del hecho ajeno, por lo que, con carácter previo a analizar el elemento subjetivo (dolo o culpa) de un individuo, es dable contemplar si existe el elemento objetivo de causalidad entre su conducta y el resultado que se juzga. Si bien la causalidad en la producción del hecho suele confundirse con la autoría y la responsabilidad subjetiva, debido a que se suele apoyar en la previsibilidad del agente⁶⁰², puede haber vínculo causal entre el hecho materialmente producido por el agente y el resultado, pero no necesariamente existir reproche subjetivo (culpabilidad)⁶⁰³. Como dice Orgaz, el valor de esta distinción cobra mayor importancia en los casos dudosos⁶⁰⁴.

36) La teoría aceptada en forma mayoritaria en nuestros días, denominada de la “causalidad adecuada”, sostiene que, de las muchas condiciones que pueden incidir en la producción de un hecho, sólo deben tomarse en cuenta las que fueran idóneas para que el resultado se produzca normalmente⁶⁰⁵. De tal manera hay conexión causal entre un “acto” y un “resultado”, cuando este acto ha contribuido, de hecho, a producir un resultado y además, debía normalmente producirlo, “según el curso natural y ordinario de las cosas” (art. 901 C.Civil); lo que exige un juicio de probabilidad.

37) La cadena causal formada entre el hecho antecedente y su resultado (nexo causal) es válida durante tramos limitados, porque tarde o temprano se termina o desvanece por la ramificación, la convergencia o la discontinuidad. Es como la caída de una piedra en el agua, donde las ondas se van expandiendo más y más hasta perderse casi en el infinito, ¿hasta dónde responde el autor del hecho?⁶⁰⁶. Por eso, para que la causalidad sea adecuada, es necesario que todas las circunstancias intermedias en el “*iter*” causal hayan sucedido normalmente, sin la intervención de factores anómalos o extraordinarios, lo que no sucede si el resultado proviene de una “concausa”, es decir de una interferencia producida por otro curso causal cuya génesis es independiente de la condición puesta por el agente⁶⁰⁷, fracturando los eslabones de la cadena causal preexistente (como una segunda piedra

601. Ello no significa que por ello el nacimiento del tributo constituya una pena, a pesar que muchas veces la frontera entre uno no resulta nítida. En este punto remitimos a lo expresado con Héctor Guillermo VIDAL ALBARRACÍN en “*La responsabilidad en las infracciones aduaneras*”, Revista La Ley 1989-A- p. 928. En este caso, el presupuesto de hecho del tributo viene dado por la situación objetiva del ingreso de la mercadería al mercado, con independencia de las reglas de atribución de responsabilidad por su pago.

602. LOPEZ OLACIREGUI, José María, en sus notas de actualización a la obra de SALVAT, Raymundo, “*Tratado de Derecho Civil – Parte General*”, TEA, Buenos Aires, 1964, T° I, § 1608-A, p. 209; donde el autor expresa: “*La base de la imputación radica en la posibilidad de que, desde el antes cronológico, en que estuvo colocado el autor del acto, haya podido prever, al tiempo de realizar el acto, las consecuencias dañosas que produciría. La previsión es el eje sobre el que se monta el mecanismo de la imputación*”.

603. ORGAZ, Alfredo, “*El daño resarcible*”, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1960, § 14, p. 57; GOLDENBERG, Isidoro, “*La relación de causalidad en la responsabilidad civil*”, Editorial Astrea, 1984, § 14, ps. 48 y 49.

604. ORGAZ, obra citada, § 12, p. 53.

605. ORGAZ, obra citada, § 19, ps. 71 y 72; GOLDENBERG, obra citada, § 10, p. 30.

606. BORDA, Guillermo, “*Tratado de Derecho Civil – Obligaciones*”, Edit. Perrot, Buenos Aires, 1976, T° I, § 139, p. 150.

607. GOLDENBERG, obra citada, § 43, p. 184.

que impacta cercana y cuyas ondas neutralizan a las producidas por la primera). Por eso el caso fortuito o fuerza mayor destruye el vínculo de causalidad entre el agente y el daño⁶⁰⁸.

38) Como lo expresara la Cámara en su pronunciamiento (reflejada en el precedente párrafo 10, punto b), el “caso fortuito” o “fuerza mayor” es un principio en vigencia en todo el orden jurídico. Pero no está demás puntualizar que no es un instituto rechazado por el derecho tributario aduanero. El Código Aduanero lo reconoce como eximente de la responsabilidad tributaria aduanera en su art. 958, al contemplar los supuestos de dispensa de pagos de tributos aduaneros por las causales de “siniestro”, “caso fortuito” o “fuerza mayor”, así como las “rectificaciones de la declaración debidamente justificada”. Se refiere a los casos contemplados en los arts. 141, 142, 150, 151, 156, 157, 163, 164, 179, 213, 225, 260, 261, 308, 314, 315, 322, 329, 360, 380 y 391 C.A. Por su parte, el Decreto 1030/04 referido a las obligaciones emergentes de la importación temporaria, prevé expresamente el “caso fortuito” o “fuerza mayor” también en su art. 11.

39) Aplicando estos criterios al caso que nos ocupa, si el incumplimiento del deber esencial desencadena el hecho gravado y con él, el nacimiento del tributo, no parece que este incumplimiento pueda atribuirse a la conducta del transportista si, en vez de obedecer al curso natural y ordinario de las cosas que las partes han previsto, se debe a una concausa que rompe el nexo causal normal, descartando la autoría de ese agente.

40) Tanto la aduana como el voto en disidencia de la Dra. Highton de Nolasco en la sentencia de la Corte Suprema insisten en que la presun-

ción “juris et de jure” del art. 312 es aplicable al supuesto previsto en la última parte del art. 315 C.A. (mercadería irremediadamente perdida para el titular que puede ser utilizada por un tercero). Creemos que no es así porque, sin perjuicio de la importante distinción advertida en el considerando 8° del voto de la mayoría de la Corte (ver el precedente párrafo 33 de este trabajo), ello implica forzar la teoría de la “presunción legal” más allá de lo razonable. Ésta suplente la insuficiencia de la prueba directa por la generalización de lo que suele suceder según el curso natural y ordinario de las cosas, de manera que, en iguales circunstancias los hechos se comportarán de la misma manera y, así, de un hecho conocido cuya existencia es comprobable, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable⁶⁰⁹.

41) El “faltante” se manifiesta en que no aparece toda o parte de la mercadería declarada. Él es referenciado en forma directa en el art. 310 e indirectamente en el art. 311 y, en ambos casos, se comprueba el “efecto”, pero no la “causa”, lo que motiva la utilización de una presunción legal, que es una regla de experiencia según lo que sucede en el curso ordinario de las cosas, manteniendo incólume el principio de la responsabilidad por el mero incumplimiento del deber de guarda. Pero, en caso de probarse la real existencia de una “concausa” (ver el precedente párrafo 37), desaparece la base de la presunción, que es la relación de causa a efecto entre la conducta del pretendido responsable y el resultado que se le imputa. De esa manera, aplicar la presunción de faltante conociendo que no hubo conducta imputable al transportista, es crear una ficción jurídica⁶¹⁰, que queda desplazada ante normas específicas (art. 777 y eventualmente, art. 782

608. ORGAZ, Alfredo, “*La culpa*”, Ed. Marcos Lerner, Córdoba, 1981, § 26, p. 73.

609. CHIOVENDA, José, “*Principios de Derecho Procesal Civil*”, traducido del italiano por José Casais y Santaló, Editorial Reus, Madrid, 1925, T° II, § 55, p. 256 y § 67, p. 351. En igual sentido, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O., “*Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*”, Depalma, Bs. As., 1985, ps. 6 y 7, con cita de ALSINA, Hugo, “*Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*”, Bs. As., 1942, T° II, p. 519.

610. Ver NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O., obra y lugar citados en la nota anterior y la aplicación que el autor de este trabajo hace de la ficción legal respecto del art. 142 en el “*Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias*”, T° II-A (arts. 130 a 249), Editorial Abeledo Perrot, 1986, p. 61.

C.A.) que designan como responsables directos del pago del tributo a quien efectivamente destina la mercadería al consumo interno.

42) Los argumentos antes expuestos concuerdan, además, con el fundamento económico del tributo que aquí tratamos. En el considerando 14° de la sentencia de la Corte Suprema que aquí comentamos se menciona el caso “Hermitage” del 15/06/2010 (Fallos 333:993), en el cual el alto tribunal sentó un criterio restrictivo en relación con la presunción “*juris et de jure*” en materia tributaria. Luego de expresar que no es objetable que al establecer un tributo el legislador utilice la técnica de las presunciones, aclara que, en tal caso, su uso debe limitarse a los casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen, siendo dicha problemática el resultado de la tensión entre el principio de justicia tributaria y el de capacidad contributiva.

43) Como hemos visto en el precedente párrafo 28, el derecho de importación es un tributo denominado “objetivo” o “real”, cuya característica es que el sujeto pasivo es determinado en razón de la posesión de la mercadería cuando el hecho gravado se produce, surgiendo la manifestación de la “capacidad contributiva” de dicha posesión, con independencia del patrimonio y demás características de la persona. Pues bien, el robo hace perder la posesión de la mercadería al titular de ésta (art. 2455 C. Civil), por lo que de aceptarse la pretendida ficción de la ley, se haría responsable del pago del tributo a quien (utilizando la terminología utilizada en el considerando 7° de la sentencia de la Corte) dejó de tener “*una relación directa y estrecha con los bienes ingresados al país*”, en razón de la desposesión generada por el ladrón, quien (utilizando la terminología utilizada en el art. 777 C.A.) realizó el hecho gravado con los tributos aduaneros, convirtiéndose en deudor de ellos. Éste no será deudor por vía refleja, sino que lo

será a título de deudor principal. Ello con independencia de que su conducta sea calificada como contrabando por un juez.

44) Se ha sostenido que la “capacidad contributiva”, cuya finalidad es poner límites a la potestad del Estado evitando la denominada confiscatoriedad del tributo, no se justifica en los impuestos indirectos —carácter que revisten los derechos de importación—, en la medida en que los mismos son trasladables⁶¹¹, y que tampoco correspondería aplicarles los principios de la no confiscatoriedad, desde que pudiendo prohibirse la importación, nada impediría llegar a un resultado semejante mediante el empleo del poder tributario⁶¹². Estos razonamientos pueden comprenderse si se trata de un arancel elevado o incluso superior al valor del objeto importado que pudiera ser trasladado en una etapa comercial posterior o fuere el caso de una prohibición en que el importador pudiera reexportar la mercadería para utilizarla en el exterior. Pero en ninguno de los dos casos se parte de la base que se pierda la propiedad de la mercadería y que, pese a que la manifestación de riqueza que se grava no existe, deba igualmente pagarse el arancel.

IX. La pretensión tributaria cuando el hecho gravado se debe a causa no imputable al transportista.

45) Ante la sustracción de la mercadería sometida al régimen habrá que analizar si el transportista cumplió adecuadamente con su deber de custodia o si el hecho fue imprevisible o, aun siendo previsible, no pudo evitarlo por una fuerza irresistible (un acontecimiento insuperable) que rompió el nexo causal ordinario. Que el transportista haya sido objeto de una fuerza “insuperable” e “irresistible” que le hizo “inevitable” la sustracción de la mercadería

611. CSJN, “*Hileret*”, 5/09/1903, Fallos 98:20; “*Melo de Cané*”, 16/12/1911, considerando 8°, Fallos 115:111; “*Compañía Sudamericana de Servicios Públicos*”, 2/02/1940, Fallos 186:22; “*SA Argentina de Construcciones Acevedo y Shaw*”, 11/09/1946, Fallos 205:562, entre otros.

612. CSJN, “*Montarcé*”, 17/09/1974, Fallos 289:443.

transportada, exige que el accionar de los delinquentes no haya sido facilitado en ningún momento por descuidos o faltas de prevención de la víctima. Sólo en tal caso la comisión del hecho gravado no le será imputable y la causa le será ajena; en cuyo caso, la conducta del ladrón no sólo lo hace deudor tributario sino que, además, queda subsumida en el delito de contrabando previsto en el art. 864, inc. d), u 865, inc. d), del C.A., por la comisión de un delito medio⁶¹³.

46) El robo no constituye fuerza mayor si el transportista no hubiera empleado los medios que debería haber empleado una persona diligente para evitarlo. Por lo tanto, es su deber aportar la mayor cantidad de elementos de prueba posibles sobre el siniestro que alega, pues quien alega un hecho tiene la carga de probarlo; sin que, por ello, la aduana pueda prescindir de averiguar la verdad, sin limitarse a descansar en la prueba ajena. Antes de ahora hemos tenido oportunidad de expresar la importancia que tiene la sustanciación de las actuaciones tendientes a acreditar la existencia y seriedad del caso fortuito o fuerza mayor, así como de la real producción de la destrucción total o la pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen. En esa oportunidad expresamos que en tales casos el servicio aduanero debería, a ese fin, contemplar una vista al interesado previa a la resolución que se dictare para resolver su responsabilidad. Ello permitiría que el interesado pudiera efectuar consideraciones que pudieron haber sido pasadas por alto en los informes técnicos agregados o bien observar inexactitudes que se hubieran podido deslizar en los mismos, a fin de que la decisión final pueda tomarse con pleno conocimiento de causa, evitándose posibles errores que se traduzcan en inútiles dispendios procesales tan perjudiciales para el administrado como para el propio servicio aduanero⁶¹⁴.

X. Conclusiones.

En el transcurso de este trabajo hemos procurado aportar una explicación que respalda la interpretación efectuada por la Corte basándola, en primer lugar, en la esencia del hecho gravado por los derechos de importación. En éste rescataremos que la importación para consumo presupone el cruce de la frontera, pero integrado con una ínsita voluntad de ingresar la mercadería al circuito económico interno. Voluntad que puede ser positiva, tácita o presumida por la ley, de manera que existe no sólo cuando se exterioriza en una solicitud a la aduana o en actos que permiten conocerla con certeza como sucede con el contrabando, sino también cuando —realizado el cruce— se manifiesta la voluntad contraria; es decir la no sujeción al tributo. Caso excepcional que queda supeditado al cumplimiento de los deberes asumidos al solicitarse el régimen suspensivo de importación de que se trate, de manera que el tributo se produce por el incumplimiento de una obligación. Es el caso que nos ocupa.

El “faltante” de mercadería que da origen a la responsabilidad tributaria de quien tiene a su cargo su guarda, es una situación jurídica que surge de una comprobación posterior a la causa que la produjo. La incertidumbre sobre la causa que da origen al faltante da lugar a una presunción. Pero ésta deja de tener razón de ser si la causa deviene conocida y es probadamente ajena e inevitable para quien está obligado a cumplir su deber de custodia.

Más que juzgar la “culpabilidad” del operador en el cumplimiento de su deber, corresponde analizar la “causalidad” de su conducta; es decir, si ella fue relevante para que el hecho

613. VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., “*Delitos Aduaneros*”, Mario A. Viera Editor, Buenos Aires, 2004, ps. 166, 229 y 312 y sigts..

614. “*Código Aduanero. Comentarios...*”, obra citada, T° II-B, p. 88.

sucediera. Si hubo razones extraordinarias que fueron no imputables e inevitables, y ello es probado, pese a haber nacimiento del derecho de importación por haberse producido la importación para consumo, queda desplazada la autoría del hecho y, quien se apoderó de la cosa y llevó a cabo el supuesto de hecho, será quien deberá responder por el pago de los tributos.

No desconocemos que los delincuentes se pueden ocultar bajo el ropaje de inocentes transportistas practicando un vergonzoso auto- robo y que ese peligro fue una de las principales razones para que parte de la jurisprudencia se alineara en el criterio ubicado en el extremo opuesto, prefiriendo exigir el pago de tributos de manera objetiva sin admitir la justificación de la fuerza mayor. Se condenó así a inocentes por las dudas de que no lo fuesen. Eso implica reconocer la posibilidad de que se consagre la injusticia, lo que desde un punto de vista social lleva al escepticismo sobre la razón de ser de la ley y el consecuente desaliento en su observancia. Creemos que el deber del juez es en esos casos, esforzarse en distinguir entre quien cumple sus deberes y quien obra mal concediendo amplias posibili-

dades de aportar prueba de la existencia, ajenidad y gravedad del siniestro que se invocaren. La administración tiene el deber de colaborar en esta tarea, que hace al respeto por la verdad real y la legalidad objetiva.

Consideramos que la sentencia de la Corte Suprema es beneficiosa para el prestigio del derecho argentino por varias razones. En primer lugar porque dirime una controvertida cuestión que hacía ya mucho tiempo requería de una definición del más alto tribunal que brindara seguridad jurídica a los operadores del comercio internacional y al propio servicio aduanero; en segundo lugar porque ha realizado una inteligente interpretación de las normas del Código Aduanero partiendo de aplicar los propios principios de ese sistema legal y, en tercer lugar, porque si bien la función de los jueces no es hacer doctrina sino dirimir conflictos, cuando lo hacen deben hacer prevalecer los valores de mayor jerarquía y, en ese sentido, arriba a una solución en la cual se percibe la preocupación por arribar a una solución acorde con el ideal de justicia.