

LA ESTRUCTURA DEL HECHO GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACION (1)

por JUAN J. A. SORTHEIX

I. INTRODUCCION

Este trabajo se propone realizar un examen analítico y orgánico de la estructura del presupuesto fáctico de la obligación tributaria de los derechos de importación en nuestra legislación, con el fin de brindar una imagen integral —si bien esquemática— del conjunto de elementos que lo integran y de sus diferentes aspectos.

Nos limitaremos a nuestro derecho positivo, tal como ha quedado luego de las últimas reformas legislativas sancionadas.

Por ello, no nos ocuparemos en general en abrir juicio sobre la verdad o falsedad de afirmaciones relativas a este tema, considerado a la luz de un contexto normativo anterior y que ha sido modificado.

El propósito de realizar un análisis sistemático de la estructura del hecho gravado que nos ocupa nos obligará a incursionar, aunque sea brevemente, en la teoría del presupuesto fáctico de las obligaciones tributarias, cuando no en ciertas oportunidades en el campo más amplio de la teoría general de la obligación tributaria, sea para señalar los encuadres generales que demos por supuestos necesarios, sea como introducción explicatoria previa a los diferentes temas concretos que iremos examinando. Esto nos exigirá, en muchos casos, pronunciarnos en situaciones aún abiertas a controversia —a veces muy aguda— en la doctrina tributaria.

II. DERECHO ADUANERO Y DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

El examen de este hecho gravado constituye un capítulo fundamental del derecho tributario aduanero o del derecho aduanero tributario, según más guste.

Con estas denominaciones procuramos individualizar un campo que pertenece tanto al derecho aduanero como al tributario, pero que no agota a ninguno de ambos. Ni el derecho de importación es el único tributo existente en nuestro país, ni la ma-

(1) En el presente trabajo prácticamente reproducimos una conferencia que pronunciaríamos en 1972 en el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros bajo el título de "Reflexiones sobre el hecho generador de la obligación tributaria de los derechos de importación", respondiendo la sustitución del título al objetivo de indicar con mayor exactitud el tema desarrollado. Hemos realizado ciertas modificaciones formales al texto, imprescindibles por razones de presentación, y lo hemos completado con notas que precisan los conceptos, los amplían o los ilustran. En muy contadas ocasiones hemos introducido cambios, generalmente con el fin de desarrollar más ampliamente algún punto pues, con posterioridad, advertimos la necesidad de hacerlo para dar más claridad a la exposición. Exigencias propias de la publicación del trabajo nos han obligado a dividirlo. Por consiguiente el mismo continúa en la página 385.

teria tributaria es la única materia integrante del derecho aduanero. La razón es simple: el derecho tributario y el derecho aduanero aparecen por deslindes del derecho positivo —en este caso el público— que responden a distintos criterios de sistematización. De ahí que surja la posibilidad de una superposición parcial de ambas “ramas” integrantes del mismo ordenamiento positivo, la cual efectivamente se produce (2).

A nadie, que sepamos, se le ha ocurrido que el derecho tributario integre el derecho aduanero; esto nos exime de todo comentario.

Por el contrario, tanto aquí como en otros lados, se ha afirmado o dado por supuesto lo inverso, creemos que con ligereza. Una simple reflexión demostrará el error: la supresión del impuesto aduanero o de todo tributo aduanero a la importación —también a la exportación— no hace desaparecer al derecho aduanero, gran parte de cuyas disposiciones sigue subsistiendo e integrando un cuerpo perfectamente orgánico con notorio particularismo propio, comenzando con su principal ilícito, el contrabando (3), y siguiendo con todas las disposiciones que se refieren al control del tráfico (4) de mercaderías y a la aplicación de restricciones, económicas o no, a dicho tráfico (5),

(2) Igual sucede con el derecho penal general (no el criminal, que es la más importante de sus especies). Los ilícitos tributarios que tienen prescrita una sanción “penal” —por oposición a la reparatoria sanción “civil”— constituyen el campo tanto del referido derecho penal general como del derecho tributario, que asimismo surgen de deslindes del sistema jurídico, resultantes de diferentes criterios de sistematización. Análoga consideración, por supuesto, corresponde para el derecho penal aduanero, con la superposición de la rama “penal general” y de la aduanera. Como algunos ilícitos penales aduaneros (no todos, por cierto), y sin incluir el principal (por magnitud de pena) definido como contrabando en la legislación argentina, también son ilícitos penales tributarios (como la falsa manifestación que produce o puede producir perjuicio fiscal), se origina una triple superposición de “ramas” jurídicas: la aduanera, la tributaria y la penal general. Con ello queremos indicar, además, que el campo penal aduanero sólo en parte es también derecho penal tributario; en la otra, no corresponde en absoluto al derecho tributario. Para el contrabando resulta irrelevante la existencia o no de tributación en juego, pues el interés público que tutela en forma directa e inmediata es el puro “control” aduanero.

Contrabando (3) El ilícito de contrabando está definido en nuestro país en forma muy amplia, tal como ocurre en varios otros. No obstante, debe señalarse que por contrabando, en ciertas legislaciones positivas nacionales, se entiende un ilícito de distinta o más restringida significación. A veces se considera contrabando sólo la introducción de mercaderías de importación prohibida, o sólo la introducción con clandestinidad, evitando el control aduanero, etc. En las referencias que en este trabajo efectuaremos al contrabando lo haremos en el sentido precisado por la legislación argentina, es decir —tratándose de importación, que es el marco de nuestro tema— la introducción, sea con clandestinidad (por vías, horas o lugares inhábiles), o con presentación al control aduanero pero con ocultamiento, sustitución, simulación o cualesquiera ardidés o engaños, incluso documentales, que tiendan a sustraer las mercaderías de la intervención aduanera o impedir a las aduanas al adecuado ejercicio de las facultades que les otorgan las leyes, esté en juego o no una prohibición o un tributo.

(4) Por tráfico, entendemos al que se realiza entre territorios aduaneros (tomamos aquí la expresión en su sentido más amplio, comprensivo también de áreas o espacios francos y de territorios aduaneros especiales, pero sin confundirlo con el de territorios nacionales). Claro está que, con mucho, lo principal de este tráfico es el tráfico internacional propiamente dicho, y que es el que ha dado lugar a la existencia de los sistemas aduaneros. En cuanto a territorios aduaneros y territorios nacionales, volveremos más adelante sobre el punto.

(5) Compartimos plenamente el criterio acertadamente expuesto —entre otros— por CHOUHY, A. S. en *El derecho aduanero como disciplina científica* (D.A., I-A, 1), y reiterado en *La interpretación de las leyes aduaneras* (D.A., IV-A, 1), de que el derecho aduanero comprende tres aspectos u objetivos sustanciales: el control, las restricciones y la tributación. Es asimismo el concepto del Consejo de Cooperación Aduanera, del cual nuestro país es miembro: “Cada estado miembro del Consejo de Cooperación Aduanera dispone de una administración aduanera cuya misión se extiende más allá de la liquidación y percepción de los derechos de aduana, para cubrir, en una mayor medida, el dominio de la aplicación de las leyes que rigen, en los diferentes países, el movimiento de las mercaderías en el tráfico internacional. Este segundo rol de la aduana se justifica por la reglamentación del comercio exterior, por el cuidado de la higiene pública o de la seguridad nacional, por la reglamentación relativa a la marina mercante, así como también por la necesidad de salvaguardar otros intereses del estado (CCO).

distintas a la imposición (6). Paralelamente, la supresión de toda imposición en el país—incluidos los tributos aduaneros—deja “hueco” al derecho tributario por despojarlo de su esencia, con lo cual deja de existir.

Pero no conmueve al derecho aduanero como tal, sino que sólo afecta a una parte de él de la cual puede prescindir sin perder su individualidad.

La obligación tributaria es el núcleo principal de las relaciones jurídicas tributarias pues su objeto es la más importante de todas las prestaciones derivadas de las normas tributarias. Si no hay por lo menos alguna obligación tributaria, aun cuando fuera meramente eventual, no puede haber relaciones tributarias. No obstante, resulta claro que en dicha circunstancia puede haber relaciones aduaneras, plenas de sentido y trascendencia, apoyadas en núcleos diferentes (7).

“Études comparées des méthodes douanières”, étude N° 1, doc. 5.374 F (57). “A. Introduction générale”; traducción al español—ciertamente mejorable—de CENCI, Uruguay, en *Formalidades internacionales de importación*, 1966). El criterio integra nuestra legislación aduanera positiva. El art. 1º de la ley 18.250 responde casi textualmente al concepto del Consejo de Cooperación Aduanera—y más aún a la definición que este organismo otorgó a la expresión “aduanera” en su “Glosario de términos aduaneros internacionales”—, del cual podemos ver una traducción al español en la Revista “Aduanas”, Madrid, N° 219, abril 1972, y otra, realizada por CASER, D., (D.A., IV-B, 977) cuando expresa: “A los fines de la legislación aduanera, constituyen «aduanas» y, bajo esta única denominación, dependen de la Administración Nacional de Aduanas, las distintas oficinas principales o subsidiarias pertenecientes al servicio administrativo esencialmente encargado de la aplicación de la legislación relativa al tráfico internacional de mercaderías y a la percepción de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las mercaderías son gravadas, por restringidas que sean las facultades a ellas otorgadas”.

(6) En consecuencia, la parte tributaria del derecho aduanero, si bien es habitual y común, no llega a ser esencial para éste. Esta esencia habrá que encontrarla en algún otro de sus objetos sustanciales o en una combinación determinada de ellos, y cuya supresión acarrearía forzosamente la eliminación de esta rama jurídica. Quienes creen que “el mundo podría soportar cosas peores” que el hecho de que todos los países “jubilasen a sus funcionarios de aduana”, como con fina ironía lo expresó RÖPER, WILHELM (*Introducción a la economía política*, 2a. edición en español, correspondiente a la 10a. alemana, Madrid, 1966), pueden descartar la posibilidad del suceso como consecuencia de la simple eliminación de la imposición aduanera.

(7) Parece innecesario expliarse sobre la subsistencia de un sistema aduanero pese a la supresión de las restricciones directas o indirectas al tráfico internacional de mercaderías (distintas a la tributación que, de hecho, constituye una especie muy principal de restricción indirecta). Resulta obvio que al menos las restricciones directas con fines económicos son prescindibles. De acuerdo con la nota precedente, puede haber relaciones aduaneras sin necesidad de un eventual “núcleo” tributario. Con la presente nota, señalamos que también podría haber relaciones aduaneras sin el eventual “núcleo” de restricciones. ¿Puede acaso haberlas sin ninguno de estos núcleos? O, lo que es lo mismo, ¿puede existir un derecho aduanero fundado sólo en el control del tráfico internacional, pues éste sería suficiente para justificarlo? Si es así, habremos hallado la esencia del derecho aduanero, esencia que fundamentalmente correspondería a una rama especializada del derecho administrativo.

La importancia del control del tráfico internacional es algo que se ha reconocido a través de los siglos. Es imprescindible para la conducción de la economía y de la política de un país. La información que proporciona es indispensable para la adopción de decisiones en todos los órdenes, lo cual basta para justificarlo con importancia propia y no como simple “adjetivo” de una aplicación de tributos o de restricciones al tráfico de mercaderías, función que cumple, además, en forma secundaria en auxilio de éstas. Ya, desde su particular perspectiva y orientación, el mercantilista inglés MUR, THOMAS (1571-1641) indicaba, en el *Tesoro de Inglaterra por medio del comercio exterior*, como una función esencial de los agentes aduanales llevar “las cuentas de todas las mercancías que son exportadas o introducidas en el reino”, una misión que consideraba fundamental pues “la balanza de nuestro comercio exterior es la verdadera medida de nuestro tesoro”. Corresponde destacar que MUR, como otros mercantilistas, no limitaba su concepto de la balanza comercial a las importaciones y exportaciones de mercaderías—criterio que se les solía imputar—sino que en dicho concepto comprendía importaciones y exportaciones invisibles, rubros considerados para la balanza de pagos, mencionando expresamente los envíos de dinero recogidos en colectas por religiosos, los realizados para pensionados de los príncipes, gastos de viajeros, regalos a embajadores y personajes, el fraude en mercaderías que no

III. EL DERECHO DE IMPORTACION COMO IMPUESTO

También dejamos de lado la controversia sobre si el derecho de importación es o no un impuesto.

No se trata, claro está, del recuerdo de la breve aventura de la teoría de la "carga real", porque ello pertenece a la historia⁽⁸⁾. Hoy en día, el problema sólo puede

pasar por las aduanas, las ganancias obtenidas en el reino por extranjeros en operaciones de cambio y recambio, réditos en dinero, seguros sobre artículos y vida de ingleses, etc. (SILVA HERZOG, Jesús, *Tres siglos de pensamiento económico* [1518-1817], págs. 42 y 58, FCE, MÉXICO, 1950). Siglos después (en 1947), en ese momento bajo la influencia del pensamiento keynesiano, NURKSE escribía: "Las fronteras nacionales, como tales son básicamente irrelevantes para el análisis económico; sólo las políticas gubernamentales las hacen relevantes. Pero, sin embargo, puede ser útil una frontera política para el economista, porque forma, como si dejáramos, una zona de luz a través de la cual pasan los procesos económicos y en la que pueden ser observados mejor algunos, al menos, de dichos procesos. Las aduanas, la inmigración y demás datos oficiales, recogiendo el movimiento internacional de bienes, personas y dinero, nos ofrecen una información de la que carecemos para los movimientos interregionales dentro de un mismo país" (NURKSE, RAGNAR, *Equilibrio y crecimiento en la economía mundial en Equilibrio nacional e internacional*, Ed. RIALP, Madrid, 1964, pág. 60). Sin el control aduanero, no podrían existir la tributación aduanera tal como la conocemos ni las restricciones directas al tráfico. Por el contrario, aquél puede —y se justificaría eventualmente— existir sin éstas. Esto nos da el núcleo esencial para la existencia de relaciones aduaneras. Por ello no debe extrañar que el ilícito principal del sistema aduanero argentino precisamente tutele puramente al control aduanero. No se nos escapa que esta conclusión nuestra resultará controvertible —y hasta quizás insólita para algunos— pero debe tenerse presente que la formulamos en el contexto de una hipótesis límite, muy poco probable en la realidad fáctica. Resulta hoy difícil pensar en una supresión tanto de restricciones como también de tributos al tráfico, sea a escala nacional o internacional (por lo menos no existirán unos u otros, sino ambos que es lo usual), y creemos que las funciones de aplicación de restricciones y tributos son "más importantes" —dicho esto ya en otro sentido— que la del puro control aduanero. Pero éste basta para fundar un sistema aduanero y sin dicho control tal sistema va no podría existir, no pudiéndose afirmar lo mismo con respecto a restricciones y tributos, como hemos visto. Reiteramos lo expresado en el texto: nuestro sistema aduanero (y en general los de los restantes países que conocemos) reposan sobre tres núcleos que constituyen sus objetivos sustanciales, perfectamente diferenciables y armónicamente conjugados, que integran un sistema con notorio particularismo; uno, es el control del tráfico, otro es la aplicación de restricciones directas (especialmente económicas, pero incluidas otras con finalidad distinta como moral, seguridad, higiene y salud, etc.) y la fiscalización de restricciones indirectas al tráfico (éstas sí son habitualmente de finalidad económica), y el último es la aplicación de la tributación sobre este tráfico. Estos tres objetivos se encuentran bien individualizados en nuestra legislación aduanera en varias disposiciones. Por ejemplo, podemos recordar el art. 6º de la ley de aduana que, después de la reforma de la ley 18.890, expresa: "I. El administrador nacional de aduanas está facultado para suspender o modificar aquellos requisitos, formalidades o trámites de carácter formal establecidos en la legislación aduanera y las reglamentaciones, siempre que con ello no se afecte al control aduanero, la aplicación de restricciones o el interés fiscal". El inc. n) del art. 2º de la ley de aduana, agregado por la ley 19.044 expresa: "...ejercitando al efecto las facultades y poderes que las leyes le otorgan para efectuar el control del tráfico internacional de mercaderías, aplicar o fiscalizar las restricciones directas al comercio exterior, aplicar, percibir y fiscalizar los tributos que le estuvieren encomendados...".

(8) La teoría que vio en el impuesto aduanero un derecho real o carga real (criterio que también ha sido sostenido con relación a otros tributos como el impuesto inmobiliario, impuestos sobre automóviles, etc.), pertenece originariamente a LABAND (*Le droit public de l'Empire Allemand*, París, 1904, t. IV, págs. 173 y ss.), y llegó a dominar el campo doctrinario por algún tiempo. Fue seguida por varios ilustres autores, con diversidad de matices. Entre ellos podemos mencionar a HAAS J. (*Die Grundlagen des Deutschen Zollrechts*, 1900, pág. 952); BULDING (*Archiv f. Strafrecht*, vol. XL, págs. 120 y ss., cit. por LABAND); BEHR (*Archiv f. off. Recht*, vol. XIV, págs. 180 y ss.); SCHRANIL (*Das neue Zollrecht Zeitschr off. Recht*, 1920, II, pág. 78); MYRBACH-RHEINFELD VON F. (*Précis de droit financier*, París 1910, págs. 121 y ss.), y, en Italia, a RANELLETI, MAJORANA (cits. por ANTONINI, E. en la voz dogana en la "Enciclopedia Giuridica Forense") y MEUCCI (*Istituzioni de diritto amministrativo*, Turín, 1909). Las primeras críticas no se hicieron esperar y comenzaron con HA-

plantearse en los términos de la posibilidad que indicó BERLMUT⁽⁹⁾, de que hoy y aquí el derecho de importación pudiera ser eventualmente una carga, o una tasa que, para el autor citado, como sabemos, no sería un tributo sino una carga.

Derechos pesal o carga real

VENSTEIN (*Die Zollgesetzgebung des Reiches*, Berlín, 1892, cit. por MAYER, O.; CURRERA, A. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.), siguiendo inmediatamente con MAYER, O. (*Derecho administrativo alemán*, traducción al español, Bs. As. 1950, vol. II, págs. 218 y ss.). Posteriormente la crítica se generalizó e hizo demolidora con BRUNENSTEIN, E. (*Schweizerisches Steuerrecht*, Tübingen, 1926, pág. 28 y en *Grundzüge des Schweizerisches Zollrecht* 1931, pág. 12); HENSEL, A. (*Derecho tributario*, traducción italiana, Giuffré, Milán, 1956, pág. 71), pero especialmente en Italia con CURRERA A. (*Principi di diritto e politica doganale*, págs. 47 y ss.), PRESENTI, A. M. (*I soggetti passivi dell'obbligazione doganale nella legge italiana*, Pavia, Treves, 1934, págs. 8 y ss.); GAZZIORRI, B. (*Imposte reali o personali e oggettive o soggettive* en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", Padua, Cedam, 1937, I, págs. 147 y ss., y en *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padua, Cedam, 1929, págs. 168 y ss.); TESORO G. (*Principi di diritto tributario*, Bari, Macri, 1938, págs. 56 y ss.); GIANNINI, A. D. (*Istituciones de derecho tributario*, traducción al español, Ed. Der. Fin., Madrid, 1957, págs. 76 y ss., *Il soggetto passivo dell'imposta doganale* en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario", Giuffré, Milán, 1939, vol. II, pág. 46, *Il rapporto giuridico dimposta*, Milán, 1937, págs. 30 y ss., e *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Uret, 1956, pág. 131); BERLMUT, A. (*Principios de derecho tributario*, Madrid, 1971, vol. II, págs. 173 y ss. y *Corso istituzionale di diritto tributario*, Giuffré, Milán, 1965, vol. I, págs. 66 y 73); INGROSSO (*Diritto finanziario*, pág. 573); DI LORENZO (*Corso de diritto doganale*, vol. I, Giuffré, Milán, 1957); VANONI, E. (*Note sul debitore del dazio de confine*, en *Opere giuridiche*, Milán, 1961, vol. I, pág. 415); ALESSI, R. (*Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganale*, Uret, 1958, págs. 281 y ss.), y ANTONINI, E. (op. cit.), etc. Puede verse en excelente resumen sistemático de la crítica que descalifica la tesis del derecho real o la carga real de CORTÉS DOMÍNGUEZ, en *Ordenamiento tributario español*, 2a. edic., Tecnos, Madrid, 1970, págs. 199 y ss. Este autor también critica esta teoría en otros trabajos suyos — como lo hace la unanimidad de la doctrina española —, como *Introducción al derecho aduanero* (Revista "Aduanas", Madrid, Nros. 160, 161 y 166 y *Aspectos de la relación aduanera* ("Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", N° 51, págs. 757 y ss.). Más recientemente, MARGUEZ Y MARGUEZ, A. ha reiterado en España una vez más la refutación en *Significación del gravamen aduanero en España* (Revista "Aduanas", Madrid, N° 209, junio 1971).

En nuestra doctrina actual es unánime la repulsa a la teoría "realista". Pueden verse entre otros GIULIANI FONROUGE, C. M. (*Derecho financiero*, 2a. edic., Depalma, Bs. As., 1970, t. I, págs. 372 y ss.); JARACH, D. (*Curso superior de derecho tributario*, CMA, Bs. As., 1957, t. I, págs. 164 y 55, *Naturaleza de los impuestos timbolicarios y garantía sobre los frutos*, en Revista "Jurisprudencia Argentina", N° 1.147, pág. 52; *El hecho imponible*, 2a. edic. Abeledo Perrot, Bs. As., 1971, págs. 57 y ss.), y FERNÁNDEZ LALANNE, P. (*Derecho aduanero*, Depalma, Bs. As., 1966, t. I, págs. 310 y 311). Puede considerarse a este problema ya totalmente superado en la doctrina nacional y comparada.

Berlm.

(9) El profesor de Bolonia no sostuvo como una regla que los derechos de importación constituyeran una carga y no un impuesto. Su tesis consiste en admitir la posibilidad de que en algún sistema jurídico positivo puedan llegar a ser una carga, y entonces no sean un impuesto. Por "carga", BERLMUT no se refiere a un *onus realis* — ya lo hemos visto como crítico de la teoría de LABAND y de los seguidores de ésta — ni tampoco al "carga" en el sentido del *modus* — sobre el que tendremos algo que decir más adelante — sino a la "carga" en sentido técnico-jurídico (*onere*), género que comprendería a las tasas. Su criterio es el siguiente: "Puede suceder — y no es éste el lugar adecuado para profundizar sobre el problema — que según el ordenamiento jurídico de un determinado país, en un momento dado el impuesto aduanero no constituya un verdadero impuesto, debido por el tránsito de la línea aduanera, sino una carga a la que viene sujeto dicho tránsito o, más exactamente, la nacionalización de las mercancías extranjerías; es decir, puede suceder, utilizando una terminología nuestro juicio más correcta, que el impuesto aduanero no sea un impuesto, sino una tasa". A esto agrega: "Así pues no parece tan absurdo (aunque ello no obsta para investigar en cada caso, si ha sido ésta la construcción adoptada por el legislador) que el deber de pagar el impuesto no constituya una obligación, sino una carga imprescindible para poder obtener el permiso de importación o de exportación de las mercancías, o mejor para conseguir su nacionalización o desnacionalización" (*Principios*, op. cit., t. II, pág. 174). En el supuesto del autor, el pago del gravamen no constituye una real *solutio* pues nadie está obligado a efectuarlo, sino que sería una decisión espontánea que únicamente se produciría cuando

Participamos del criterio, unánime en la doctrina y jurisprudencia argentinas, de que nuestros derechos de importación son impuestos (10).

Si nos referimos a un impuesto, hablamos de una obligación (es decir, una relación jurídica personal) *ex lege* de derecho público con características propias pero

el interesado quiera y desee la obtención de esa ventaja o beneficio que se materializa en la introducción de una mercadería en el comercio interno o su extracción de él. CORTÉS DOMÍNGUEZ ha considerado esta tesis "enorme sugestiva", y se manifiesta sorprendido porque no haya tenido una mayor trascendencia, dado que la considera —aparte de ser una tesis contemporánea— un ataque "mucho más profundo y serio" que el del "derecho real" que hemos comentado. No obstante, llega a la conclusión de que la hipótesis de BERLIRI no se da en el derecho español, y ni siquiera en el italiano (op. cit., especialmente en *Ordenamiento*, t. I, págs. 204 y 56, y en *Aspectos*). MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ (op. cit.) también descarta la aplicabilidad de la hipótesis del maestro boloñés en España, pero agrega: "El esquema de BERLIRI se podría aplicar en el ordenamiento español si el gravamen aduanero se pagara en el momento de ser concedida por el Ministerio de Comercio la autorización de importación o exportación de una mercancía, pues sólo en ese caso se podría configurar como una verdadera tasa al colaborar la administración en la realización de su presupuesto de hecho concediendo la licencia". Resulta interesante confrontar la tesis, por ejemplo, con las prácticas seguidas por la URSS en las operaciones comerciales de importación, según informa "El Sistema Aduanero Soviético" (Rev. "Aduanas", Madrid, N.º 184, tomado de "Sucesos", N.º 8, de 1968). El cobro del arancel para envíos no comerciales a residentes en la URSS (paquetes postales y confiados a viajeros) se efectúa por las aduanas como ocurre en la generalidad de los países. Pero en las operaciones comerciales, la aduana no cobra derechos sino simplemente controla los permisos de importación que expide el Ministerio de Comercio Exterior. Dichas operaciones de comercio son únicamente efectuadas por organismos estatales de comercio exterior, quienes ingresan directamente al Tesoro los derechos, pues retienen el importe de esos tributos, detrayéndolos del precio pagado al exportador extranjero, dado que la legislación soviética no permite que sean repercutidos sobre el comprador de la URSS. Es decir, licencia, contrato de venta y derechos están directamente vinculados entre sí. De todos modos, en nuestro país, ni antes ni ahora, resulta aplicable el supuesto de BERLIRI. Aun en el caso de licencias de importación —o exportación—, para su concesión usualmente no se ha requerido un pago (que podría constituir una tasa), e incluso de ser así, tales circunstancias siempre han sido totalmente independientes y ajenas a la posterior actividad fiscal de la administración aduanera. Resultará inadmisibles considerar como una colaboración en la realización del presupuesto de hecho que el servicio aduanero actúe controlando o inspeccionando la actividad del administrado en las operaciones de aduanas.

(10) Lo expuesto en la nota anterior lo confirma. Las peculiaridades obvias de los derechos de importación —o más bien de los aduaneros en general— desde antiguo han provocado dudas sobre su carácter impositivo, sin contar los ataques de las teorías del "derecho real" y de la "carga" a que nos hemos referido. Así, BODIN, J. J. (1530-1596) ya sobreentendía la existencia de una diferencia, pues en el capítulo II del sexto libro de *Los seis libros de la República* (1577) comenzaba sistematizando los recursos del estado indicando que —a su juicio— había "siete maneras de reunir fondos para las finanzas", las cuales eran los ingresos de: 1) dominios, 2) contribuciones de guerra, 3) regalos ("dons des amis"), 4) subsidios, 5) comercio, 6) *aranceles sobre importaciones y exportaciones*, y 7) *impuestos* (GERLOFF, W. en *Doctrina de la economía tributaria*, en el capítulo VIII, *Los impuestos*, del *Tratado de finanzas*, dirigido por el mismo GERLOFF y por NEUMARK, F., El Ateneo, Bs. As., 1961, t. II, pág. 277). La causa más probable reside en la generalizada utilización de estos tributos con fines notoriamente extrafiscales. Con tal objetivo, con mucho precedieron en el tiempo al empleo de otros impuestos con fines predominantemente no rentísticos, lo cual llamó la atención de los especialistas en derecho público y en finanzas, no acostumbrados a la idea (conf. DUVERGER, M., en *Finances publiques*, 1968, pág. 596). Hoy las cosas han variado bastante —aunque algunos subconscientemente resisten la idea, como se advierte en sus construcciones— y se admite formalmente la posibilidad del empleo de la imposición con fines extrafiscales. La expresión de BERLIRI (*Principios*, op. cit., vol. II, pág. 332), "como ya se ha manifestado varias veces, los presupuestos que el legislador puede considerar tributariamente relevantes, son casi infinitos", además de verdadera, adquiere una dimensión quizás insospechada con el avance del empleo de la tributación con fines extrafiscales. Las finalidades extrafiscales son usualmente económicas o económico-sociales. Un ejemplo reciente es el impuesto de la ley 19.904 que grava las inversiones fijas en nuevas instalaciones industriales, excluidas las mejoras, integraciones o ampliaciones de las exis-

que, por su esencia, tiene la estructura jurídico-formal forzosa a toda obligación jurídica (11).

IV. EL HECHO GRAVADO EN GENERAL

En toda estructura normativa obligacional existe una situación de hecho; un presupuesto de hecho, un hecho generador —la denominación es lo de menos— previsto en forma expresa al cual la norma enlaza, como una suerte de consecuencia, un tipo de prestación determinado que es el contenido u objeto de la obligación. *Surge de la ley*

No interesa aquí la naturaleza del enlace obligacional, o sea la naturaleza de la norma (si es o no un mandato, un juicio, etc.). Lo único que nos interesa destacar es que la estructura normativa desde este punto de vista no presenta en sí misma diferencias en el campo tributario con otras jurídicas similares.

La primera diferencia de relevancia, de sistematización en las obligaciones, aparecería porque esta obligación surge en forma inmediata y directa de la ley, sin un acuerdo de voluntad de partes. Pero esto, que separaría las obligaciones jurídicas en dos grandes grupos, así como el criterio de sistematización basado en la naturaleza de las prestaciones, por ejemplo —si bien son circunstancias relevantes para ir precisando las características de la obligación tributaria—, ya excede las necesidades de nuestro análisis, restringido al presupuesto de hecho de un tipo de obligación que hemos precisado.

No obstante, no pretendemos así restar importancia a diferencias significativas que presenta la obligación tributaria con relación a otra, como ser la "civil", con variaciones de trascendencia en su nacimiento, vida y extinción (12).

tentes —que se localicen en zonas de alta concentración industrial— y que persigue la finalidad de la descentralización industrial. Pero no creemos que la finalidad económica —si bien abrumadoramente mayoritaria— sea excluyente del empleo de la imposición con otros fines extrafiscales. No vemos imposibilidad alguna en que, en un supuesto, por ejemplo se utilizara el impuesto con fines de higiene o sanitarios. Probablemente, en el origen del establecimiento de pesadas sisas a las bebidas alcohólicas en el mundo, intervinieron fuertemente consideraciones de moral puritana. En esa época no resulta plausible un conocimiento cierto de la bajísima elasticidad-precio de la demanda de dichos productos, que habilitaba enormes cargas impositivas productoras de suculenta recaudación. Más bien, puede haber resultado a la inversa: el alegre descubrimiento de la baja elasticidad por un Tesoro agradecido. Cuando se discutía aún el carácter nocivo o no de la marihuana, que terminó con su condenación y una serie de restricciones, incluida la de su importación, en los Estados Unidos se habían incrementado a niveles muy elevados sus derechos de importación. Impugnados como inconstitucionales por confiscatorios, la Suprema Corte los declaró válidos pues si se podría constitucionalmente prohibir la entrada en ejercicio de las facultades de reglar el comercio, era evidente que podría hacerse dicha entrada sumamente onerosa, o sea un empleo del instrumento fiscal con fines extrafiscales que tenían sustento constitucional propio. Más aún, ¿por qué no la posibilidad de imposición con fines estéticos? A este respecto existe un curioso antecedente. A Pedro el Grande, zar de Rusia, no le gustaban las barbas, generalizadas entre sus súbditos, pues las consideraba superfluas e inútiles. Entonces creó un impuesto sobre ellas, estructurado con todo refinamiento técnico: el gravamen era proporcional a la longitud de las barbas, pero progresivo en función de la posición social de su detentador (conf. COBLEIGH, M. D., *Algunas disposiciones curiosas de las antiguas leyes impositivas* en "Bulletin of the National Tax Association", vol. XIV, Nº 4, enero 1929, pág. 107, recordado por GROVES, H. M. en *Finanzas públicas*, Ed. F. Trillas S. A., México, 1965, pág. 67).

Creemos que la imposición no parece el instrumento más apto para obtener objetivos requeridos por la moral, la seguridad o la salud que, por responder a principios básicos de la vida de la comunidad, mejor son servidas por restricciones directas.

(11) Conf., entre otros, GIANNINI, BERLIRI, TESORO, ALLORIO, BASCIU, SÁLNZ DE BU-ESTRUCTURA JANDA, JARACH: "No hay diferencia de estructura jurídica entre la relación obligatoria tributaria y las relaciones obligatorias de derecho privado" (*El hecho*, op. cit., pág. 63). *R A d l o r O B L I G A C I O N*

(12) Conf. CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Ordenamiento*, op. cit., pág. 304). De ello, este autor concluye que de poco sirve la afirmación de la identidad de estructura de las obligaciones tributaria y civil.

Como la obligación que examinamos es tributaria, el presupuesto de hecho o hecho generador ha recibido denominaciones que lo individualizan en tal sentido. De ahí el "hecho imponible", que predomina netamente cualesquiera fueran sus defectos (13). En rigor de verdad, no se trata de un hecho —o una situación fáctica— que en virtud de sus características sea susceptible de ser gravado por el legislador en ejercicio de sus poderes ("imponible"), sino que el poder ha sido ejercido y un hecho —o situación de hecho— ha sido efectivamente sujeto a imposición.

El uso unívoco y predominante es el gran árbitro final en estas cuestiones, y nos parece que el "hecho imponible" está con nosotros para quedarse fuera de toda duda, pues hasta ha sido incorporado a nuestra legislación positiva (14). De todos modos, personalmente preferimos "hecho gravado", expresión que no trae confusión ni duda alguna.

El tema es singularmente trascendente (15). Compartimos la mayoría de la doctrina que sigue conteste en que la obligación tributaria nace de la realización del hecho gravado (16) aunque han surgido voces en la doctrina comparada que niegan el

(13) Puede verse en AMOROS, N. (*Ley general tributaria*, vol. 1, Ed. Rev Fin., Madrid, 1967 y *Derecho tributario*, Madrid, 1970, pág. 210, la exposición del procurador Abello a su propuesta —fallida— de enmienda a la ley general tributaria española, reproducidos por SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I. (*La declaración aduanera*, en Rev. "Aduanas", Madrid, Nº 193, febrero 1970). El mismo JARACH, que fue quien acuñó el término "hecho imponible", ha admitido sus imperfecciones (*Curso*, op. cit., vol. 1, págs. 175 y ss.), aunque, naturalmente, presentando también razones en su favor. Estas últimas no nos convencen demasiado, y menos aún si resultan superfluas al contar el "hecho imponible" con la *última ratio* en su favor: el hecho de que se ha impuesto.

(14) Es empleado, por ejemplo, en los arts. 12, 15, 18, 25, 41 y 74 de la ley 11.683, conocida como de "procedimiento para la aplicación y percepción del impuesto", aun cuando contiene varias disposiciones de carácter tributario sustantivo. El término es también empleado por la ley general tributaria de España.

(15) JARACH destaca en forma por demás ilustrativa la trascendencia: "El estudio de la relación jurídica tributaria, sin embargo, se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo...; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material" (*El hecho*, op. cit., pág. 68).

(16) En nuestro país no existen discusiones doctrinarias, admitiéndose sin reservas que la obligación tributaria nace de la realización del hecho gravado. Claro está que estamos dando por supuesta la norma legal que establece el impuesto, pues, como dice GIANNINI (*Instituciones*, op. cit., pág. 193), "de ahí la natural consecuencia de que la obligación tributaria deba surgir en el preciso momento en que concurren los dos factores que la determinan, a saber: la norma legal y la realización del presupuesto". Por ello podemos compartir las afirmaciones de MARTÍNEZ, F. (*La pretendida garantía constitucional del efecto liberatorio del pago del impuesto*, en "Anales de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal, 1970-1971", Bs. As., 1972, págs. 299 y ss.), cuando dice "No parece que pueda descartarse entre nosotros que la deuda impositiva nace al momento en que se realiza su presupuesto de hecho". Pueden verse, entre otros, al mencionado autor, a GIULIANI FONROUGE (*Derecho financiero*, op. cit.); JARACH (*Curso*, *El hecho*, op. cit.), etc. Es también la tesis, entre muchos otros, de ARAUJO FALÇAO, A. (*El hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Bs. As., 1964, págs. 69 y ss.); ALESSI, R. (*Instituzioni di diritto tributario, Accertamento o Imposizione dell'imposta?* en "Revista Italiana di Diritto Finanziario", 1943, vol. 1, pág. 90); BASCIU (*Contributo alle studio della obbligazione tributaria*, págs. 31 y ss.); BLUMENSTEIN (*Sistema di diritto delle imposte*, pág. 36, *El orden jurídico de la economía de las finanzas*, en el *Tratado* de GERLOFF y NEUMARK, op. cit., t. 1, págs. 121 y ss.); BOMPANI (*L'imposte complementare progressive sul reddito*, CEDAM, 1939); HUHLER, O. (*Steuerrecht*, 1959, vol. 1, pág. 214); COCIVERA, B. (*Principi di diritto tributario*, Milán, 1960); DUFOUR (*La formation de la créance fiscale*, en "Rev. Se. Fin.", 1961, págs. 211 y ss.); DUFOUR (*La formations publiques*, 6a. ed., 1968, págs. 393/394, aunque produce dudas su cita de JÉZE): FLEINER, F. (*Les principes généraux du droit administratif allemand*, trad. al francés, París, 1933, pág. 262); GIANINI (*L'accertamento dell'imposta*, en Rev. di Dir. Finanz., 1942, vol. 1, págs. 69 y ss.; así como también *Concetti e Instituciones*, op. cit.); GIERSCHMANN, A. y ZOLLER, A. (*Die Grundlagen des deutschen Steuerrechts*, 1959, vol. 1, pág. 39); HENSEL, A. (*Diritto*, op. cit., pág. 72); MAYER, O. (*Derecho administrativo alemán*, trad.

aserto, al menos con relación a ciertos impuestos, sosteniendo la necesidad de la determinación o liquidación administrativa (17), planteada en algunos casos como condición necesaria y en otros hasta como condición suficiente (18). De todos modos, lo

esp., Depalma, Bs. As., 1950, t. II, pág. 214); MEHL, L. (*Elementos de ciencia fiscal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1964, págs. 68 y ss.); MERK, W. (*Steuer shuldrecht*, 1962, pág. 63); POSADAS BELGRANO, R. (*Derecho tributario*, Montevideo, 1959, pág. 249); SÁLNZ DE BUJANDA (*El nacimiento de la obligación tributaria*, en *Hacienda y derecho*, t. IV, págs. 205 y ss., así como también en *Análisis jurídico del hecho imponible*, también en *Hacienda y derecho*); SANDULLI, A. (*Manuale di diritto amministrativo*); VANONI (*Elementi di diritto tributario*); VICENTE-ARCHE, F., (*Consideraciones sobre el hecho imponible*, en "Rev. de Fin. y Hac. Públ.", Nº 39, págs. 529 y ss.); WIDMER, E. M. (*Die steuerliche Haftung der Erben Nachsteuer und Steuerstrafrecht*, Zurich, 1952, págs. 3/4), etc.

(17) Empleamos aquí el término "liquidación" tal como lo hacen los autores españoles como equivalente a "accertamento" o sea de "determinación", que es la expresión usualmente empleada en nuestro país, en que se suele limitar la significación de "liquidación" a la operación simplemente material con que termina el proceso de determinación.

(18) Las posiciones son muy variadas dentro de esta corriente, desde las intermedias con respecto a la tesis citada en la nota (16), hasta las más extremas, como la de ALLORIO y su "acto de imposición". La controversia a su vez se complica, pues en ciertas oportunidades ni siquiera hay coincidencia entre los disputantes en los términos en que se plantea el problema. Así, CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Ordenamiento*, op. cit., págs. 338 y ss.) señala que existen problemas por: 1) ambigüedad en la expresión "nacimiento de la obligación tributaria"; 2) dualidad en el empleo del término "obligación exigible", y 3) no existe acuerdo en qué se desea significar cuando se concluye que el acto de determinación es "declarativo" o, por el contrario, "constitutivo". Con estas salvedades, puede también nombrarse una lista respetable de autores ilustres que militan en esta corriente. Entre ellos, el mencionado ALLORIO (*Diritto processuale tributario*, 1962, págs. 553 y ss., y *Nuove riflessioni sulla teoria generale dell processo tributario*, en "Jus", 1951, págs. 493 y ss.); DAMERVALLE (*La nature juridique de la créance d'impôt*, Paris, 1937, págs. 18, 19 y 56); FENECH, M. (*Principios de derecho procesal tributario*, Barcelona, 1949, t. I, págs. 205 y ss.); GIROLA, C. (*La prestazioni dei privati alla pubblica amministrazione*, en "Annali della Università degli Studi Economici e Commerciali" de Trieste, vol. V, 1933); GRIZIOTTI (*Natura ed effetti dell'accertamento e dell concordato tributario*, en "Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.", 1958, vol. II, pág. 283, *Principios de ciencia de las finanzas*, trad. al esp. Depalma, Bs. As., 1959, pág. 157); INGROSSO, (*Diritto*, op. cit., pág. 601 e *Istituzioni di diritto finanziario*, Nápoles, 1937, t. II, págs. 61 y ss.); JÉZE (*Principios generales de derecho administrativo*, Depalma, Bs. As., 1948; *Cours de finances publiques 1936-1937*, Paris, 1937, págs. 117 y ss.; *Nature et régime juridique de la créance d'impôt*, en "Rev. d. Sc. et Lég. Fin.", 1936, págs. 195 y ss. —hay traducción al portugués publicada en Brasil—, *Le fait générateur de l'impôt*, en "Rev. d. Sc. et Lég. Fin.", 1937, págs. 605 y ss., traducido al portugués por P. de Mata Machado y publicado en "Rev. Dir. Adm.", Río de Janeiro, vol. II, fasc. I, pág. 50 y en "Rev. Forense", Río de Janeiro, 1845, vol. 104, págs. 36 y ss., bajo el título de *O fato gerador do imposto*; puede verse una reproducción de la parte esencial de este trabajo —que tuvo gran influencia en la doctrina brasileña— en *Teoría e prática do direito tributário*, de LINS y LOUREIRO, Ed. Forense, Río de Janeiro, 1961, págs. 323 y ss.); LINS y LOUREIRO (op. cit.), MAFFEZZONI (*Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, 1965, y *Osservazioni ad un progetto di riforma del contenzioso tributario in materia de imposte dirette*, Rev. Sc. e Dir. Fin., 1952, I, pág. 38); MYRBACH-RHEINEFELD (*Précis*, op. cit., págs. 110 y ss.); NAWIASKY, A. (*Steurechtliche Grundfragen*, Munich, 1926, págs. 39 y ss., 74), etc. En algunos casos, las posiciones parecen tener elementos contradictorios. Entendemos que mejor figuran en esta corriente que en la opuesta PUGLIESE, M. (*Istituzioni di diritto finanziario*, Padua, 1937, pág. 135 —hay traducción al español, hoy agotada, del Fondo de Cultura Económica, México, 1939—), debiéndose señalar que autores como CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Ordenamiento*, op. cit., pág. 280) y GIULIANI FONROUGE (*Derecho*, op. cit., t. I, pág. 378 en nota) lo ubican en la corriente opuesta, probablemente en función de la pág. 129 de los *Principi*, y TESORO (*Principi*, op. cit., págs. 186/187). En otros, más bien parece haber cambios en la posición. Tal ocurriría con TROIABAS: que por su *Précis de science et législation financières*, 10a. ed., 1950, pág. 293 y *Science et technique fiscales*, 1958, pág. 259, asume plenamente esta corriente, mientras que en *Finances publiques*, 1a. ed., 1967, pág. 514, parece haber pasado a la opuesta. Algo parecido, aunque sin que pueda afirmarse que se haya ubicado en la posición contraria —a la que respondería su opinión en *Compendio de legislação tributária*, 3a. ed. Parte general, pág. 83 (son apuntes)—, sucedería con GOMES DE SOUSA, R., quien está pe-

cierto es que para esta corriente de opinión la mera realización del presupuesto con relación a ciertos tributos, de hecho resultaría insuficiente para el nacimiento de la obligación. Este es un punto apasionante en pura doctrina, si bien la utilidad práctica de la controversia ha sido puesta en duda por algunos ⁽¹⁰⁾.

Planteado el ámbito y los presupuestos necesarios para abordar el tema, es hora de entrar de lleno en él.

V. EL HECHO GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACION

Para efectuar el análisis del hecho gravado por nuestros derechos de importación ha de resultar conveniente hacerlo con referencia expresa a nuestra legislación positiva, y de modo ordenado.

El presupuesto de hecho está previsto en la norma tributaria de manera hipotética. De ese modo, la norma indica el hecho jurídico para cuya realización prescribe la prestación del derecho de importación. Porque la realización del hecho, en virtud de la norma jurídica, se acompaña con el cambio de una situación jurídica como lo es la creación de una obligación, este hecho es un hecho jurídico, como lo es cualquier otro hecho acompañado por un cambio jurídico.

La producción del hecho gravado tiene un efecto específico, el nacimiento del gravamen, o más precisamente de la obligación tributaria. Como dice BERLIRI, el hecho gravado se determina como tal en función de los efectos, el nacimiento de la obligación, y no a la inversa ⁽²⁰⁾.

Como en cualquier presupuesto de hecho de una obligación, el hecho gravado por los derechos de importación comprende a todos los elementos necesarios para producir el efecto del nacimiento de la respectiva obligación tributaria, pero únicamente a dichos elementos y no a otros. A falta de uno de los elementos no se configura el hecho gravado y, en consecuencia, la obligación no nace ⁽²¹⁾. No es racionalmente posible efectuar distinciones de relevancia entre estos elementos en particular con respecto al efecto, dado que todos son igualmente necesarios e imprescindibles; no hay elementos principales y otros que no lo son ⁽²²⁾. O todos, o no hay obligación.

fectamente comprendido en la corriente de opinión que analizamos, aunque en ciertos casos con algunas ambigüedades, con sus obras *Estudos de direito tributário*, San Pablo, 1950, págs. 165 y ss.; *Preleções de direito tributário*, 1957, págs. 108/109; *Informe*, en "Trabalhos da Comissão Especial de Código Tributário Nacional", Ministerio de Hacienda, Río de Janeiro, pág. 192; y con su *Anteproyecto* de código tributario para el Brasil.

De todos modos, no creemos, ni con mucho, que esta controversia esté ya concluida. Pero parecería que en nuestro derecho faltan algunos elementos que sirven de puntos de sostén a los autores citados, y que existen en las legislaciones positivas que examinan.

(19) Entre ellos, CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Ordenamiento*, op. cit., págs. 339 y ss.).

(20) BERLIRI, en págs. 313 y ss., de su *Principios* (op. cit., vol. II), en base al concepto de RUBINO, D. en *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milán, 1939 —citado por CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Ordenamiento*, op. cit., pág. 312)— del presupuesto de hecho como conjunto de los elementos necesarios para la producción de un efecto o de un conjunto de efectos.

(21) Ver nota precedente.

(22) Por ello nos parece inaceptable la afirmación de MARTÍNEZ, F., de que si la re-exportación en término refiriéndose a la admisión temporaria —"es sólo un presupuesto legal para que nazca el crédito aduanero... o uno de los varios elementos que deben darse en orden sucesivo para que llegue a madurar aquel derecho, lo mismo parece razonable y ajustado a la lógica jurídica que el efecto sea atribuido por el legislador a aquel instante o momento en que acaece el hecho principal, esto es, la introducción de la mercadería en el territorio aduanero, y no aquel otro en que se verifican los hechos secundarios de su no ex-

Martínez y la admisión temporaria

Este aspecto resultará de interés cuando veamos la posibilidad de obligaciones tributarias bajo condición suspensiva, problema que ha merecido algunos de los más profundos análisis doctrinarios en el extranjero en materia tributaria aduanera, especialmente en el arduo campo de batalla que, por largo tiempo, constituyó determinar la naturaleza jurídica de la admisión temporaria (23).

portación...” (El nacimiento de la obligación jurídica aduanera en las operaciones de importación, D.A., IV-B, 769 y ss.; en nota a pág. 772). Por lo demás, la conclusión del autor, al referirse aquí al momento de la introducción, no parece demasiado coherente con la posición que su trabajo pretende fundar, o sea la aplicabilidad de los derechos vigentes al momento del registro de la declaración aduanera que, como es sabido, resulta habitualmente posterior al de introducción propiamente dicho. Debe recordarse que este trabajo es anterior a la ley 19.890, que dispone específicamente sobre este punto. La no distinción entre elementos “principales” y “secundarios” —pues todos y cada uno son “necesarios”— entre los que integran el presupuesto de hecho, no implica que no aceptemos otro tipo de distinciones. Por ejemplo, nos resulta razonable la clasificación de RUBINO (*La fattispecie*, op. cit., págs. 6 y 64) entre: a) los elementos constitutivos del presupuesto que, sin estar unidos a otros elementos igualmente constitutivos, no ofrecen referencia alguna para conocer la individualidad del efecto, y se limitan sólo a ser necesarios para que se produzca un efecto conocido en función de otros elementos, y b) estos últimos elementos que, por el contrario, con su presencia indican el efecto de que se trata resultando igualmente necesarios para la producción de dicho efecto, que no se realiza sino están también presentes los del primer grupo. Los primeros son únicamente importantes para la producción del efecto, y los segundos lo son además para la especificación del contenido del efecto. Esta distinción también es recogida por BERLIRI (*Principios*, op. cit., vol. II, págs. 314 y ss.). Ahora bien, no cabe confundir los elementos constitutivos del hecho gravado que, además, otorgan especificación al efecto correspondiente, con los elementos o presupuestos que únicamente son trascendentes para dicha especificación o especialización, pero que no son imprescindibles para la producción del efecto (nacimiento de la obligación tributaria). Estos últimos son *fatti aggiuntivi*, hechos “auxiliares”, “adicionales”, “subsidiarios”, “complementarios” o “accesorios”, que pueden presentarse con el hecho gravado (*fattispecie tipica*), variando o modificando el efecto del nacimiento de la obligación producido por el hecho generador. Los hechos “adicionales” especializan el efecto jurídico del hecho gravado, dependiendo de ellos la “aplicación de alícuotas determinadas, de reducciones y aun de exenciones tributarias, etc.” (ARAUJO FALÇAO, *El hecho*, op. cit., pág. 106). GIANNINI (*Lezioni di diritto amministrativo*, Milán, 1950, vol. 1º, pág. 369) expresa que estos hechos adicionales “son infinitos en número o especie, rara vez tipificados: entre los tipificados recordamos... el destino especial de las cosas a los fines de la aplicación tributaria”. Como ejemplo más preciso, ARAUJO FALÇAO (*El hecho*, op. cit., pág. 106) señala: “...como sería el caso del destino de los bienes en materia del impuesto a la importación o al consumo”. Y es aquí donde hay otro error de MARTÍNEZ (*El nacimiento*, op. cit.) que, en el mismo párrafo que hemos transcrito en esta nota, incluía también a la “aplicación de un destino diverso” y la “aplicación a una finalidad distinta de la que motivó la franquicia”, menciones que habíamos eliminado, pues en el concepto se refería por igual a admisiones temporarias y a franquicias por razón de destino. Este “destino” o “finalidad especial” no sería ninguna condición, sino en la teoría expuesta un *fatto aggiuntivo*, que viene a modificar el efecto del presupuesto de hecho, íntegramente realizado, de la obligación tributaria. Como se ve, la situación no sería por cierto una similitud entre admisión temporal y franquicia condicional —en una no hay presupuesto de hecho configurado, pues falta un elemento necesario para producir el efecto, mientras que en el otro el presupuesto de hecho se ha configurado totalmente, pues no falta la realización de ningún elemento “adicional” que no provoca el nacimiento de la obligación pero sí una especialización del efecto del hecho gravado— y por lo tanto, lo natural es que las consecuencias (en el caso bajo examen, del derecho aplicable) sean consiguientemente diversas, resultando una excepción, y por ello debe estar expresamente autorizada por ley, el que en algunas situaciones especiales, puedan resultar parecidas, (supuesto de la admisión temporal). Volveremos sobre el tema más adelante.

(23) E incluso ciertos cambios espectaculares de criterio. Tal sería por el ejemplo, el caso de CUTRERA, quien en sus *Principi* (op. cit., pág. 112) sostenía que había condición suspensiva en la admisión temporaria y luego, en *La temporanea importazione o esportazione nei suoi effetti giuridici* (“Riv. dir. pubbl.”, 1937, I, págs. 358 y ss.), que había condición resolutoria, aunque mantenía la suspensión para el tránsito. No compartimos ninguna de las posiciones de este autor, por lo expuesto en la nota precedente y lo que luego veremos al tratar la *conditio juris*. Debe señalarse que MEHL (*Elementos*, op. cit., pág. 72), también

VI. LA ESTRUCTURA DEL HECHO GRAVADO

Para efectuar el análisis del hecho gravado que nos interesa corresponde realizar la tradicional distinción entre estos dos ⁽²⁴⁾ elementos que lo integran, y que consideraremos en su orden:

- a) el objetivo ⁽²⁵⁾, y
- b) el subjetivo ⁽²⁶⁾.

invoca la existencia de una condición resolutoria en la admisión temporal. BLUMENSTEIN (*El orden jurídico*, op. cit.), en forma parecida a MEHL, encuentra también una condición resolutoria en la admisión temporal, sosteniendo que el crédito aduanero se extingue por anulación oportuna y formal del salvoconducto en caso de reexportación. Estamos en posiciones en que este instituto se explica, más que por una condición impuesta a la obligación, por una exención que es condicional.

(24) Utilizamos el término "elementos" siguiendo a GIANNINI (*Instituciones*, op. cit., pág. 313), POSADAS BELGRANO (*Derecho*, op. cit., pág. 209) y muchos otros, pues nos parece más adecuado por llevar a la idea de "porción integrante" del hecho gravado; JARACH (*Curso*, op. cit., I, págs. 174/175) emplea la expresión "aspectos", que hemos reservado para referirnos a una suerte de "modos de ser" (BERLIRI, *Principios*, op. cit., vol. II, págs. 320 y 341 y ss.) presenta el mismo "elemento", observado desde distintos ángulos. Los autores, en general, coinciden en que estos elementos son dos, con la salvedad de POSADAS BELGRANO (*Derecho*, op. cit., pág. 209) que entiende ver tres en el supuesto de los impuestos pe riódicos. El tercero sería el "elemento" tiempo o plazo. JARACH (*Curso*, op. cit., págs. 74/75) señala que "el supuesto legal es un conjunto de hechos que tiene un aspecto objetivo, o sea, circunstancias de hechos, y un aspecto subjetivo, es decir...; y tiene también una determinación de tiempo, porque los hechos que se verifican en la realidad, a los efectos impositivos deben ser circunscritos también en el tiempo para determinar cuál es el alcance temporal de las circunstancias de hecho que constituyen el supuesto legal de la obligación tributaria". Como se ve, la determinación de tiempo es algo relativo a las circunstancias de hecho o "elemento" objetivo, y no algo distinto e independiente de él; es propiamente un "aspecto" —en el sentido de "modo de ser" que hemos adoptado para este término— del elemento objetivo y no un elemento adicional. GIANNINI (*Instituciones*, op. cit., pág. 83) afirma que los dos elementos "se identifican, como es obvio, en aquellos impuestos que gravan a una persona por el simple hecho de tener una determinada cualidad". No nos resulta necesario profundizar en el análisis de esta conclusión, pues el derecho de importación no es un impuesto que pertenezca a la clase de aquellos a que se refiere este último autor.

(25) También lo denominan "objetivo", JARACH y CORTÉS DOMÍNGUEZ en las obras y páginas citadas en la nota precedente. POSADAS BELGRANO (op. y pág. cit. en nota precedente) lo llama "material". GIANNINI también lo denomina "material", aun cuando asimismo se refiere a él empleando el término "objetivo", que hemos preferido (*Instituciones*, op. cit., págs. 83, 84, 85, 108, 109, 110, etc.). La preferencia se debe a que hemos considerado más propio reservar el término "material" a uno de los "aspectos" —en el sentido precisado en la nota anterior— del elemento objetivo.

(26) GIANNINI (*Instituciones*, op. y págs. cit. en nota anterior) y POSADAS BELGRANO (*Derecho*, op. y págs. también cit. en la nota precedente) utilizan la expresión "personal". Hemos preferido "subjetivo", siguiendo a BERLIRI (*Principios*, op. cit., vol. II, pág. 209), JARACH y CORTÉS DOMÍNGUEZ (ops. y págs. citadas en notas precedentes), entre otros, pues nos parece más neutral, al no evocarse así, ni siquiera indirectamente, el problema de la personalidad de derecho y de la capacidad jurídica tributaria, que tantas controversias ha producido en la doctrina tributaria; estos constituyen un capítulo fundamental en el estudio del sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero no necesariamente —creemos— con un tema relevante para el elemento "subjetivo" del hecho gravado, el cual no es lo mismo que el pasivo, dado que no hay identidad conceptual y analítica entre un elemento de conexión de relación o de atribución, y la responsabilidad jurídica por el pago de una deuda, aunque luego suele haberla —correspondencia por razones de importancia que aquí no corresponde examinar— entre los contenidos materiales de ambos conceptos. Uno es un elemento de vinculación o de atribución y el otro es uno de dos términos vinculados o conectados en función de aquél (el término restante es el elemento objetivo del hecho gravado), en virtud de la relación establecida normativamente.

Por pertenecer el derecho de importación a la clase de impuestos llamados objetivos⁽²⁷⁾, desde ya adelantamos la lógica prioridad y preeminencia en extensión en el examen del elemento objetivo⁽²⁸⁾.

Será éste, pues, el tema que pasaremos a tratar.

(27) JARACH (*El hecho*, op. cit., págs. 59/60 y 169) siguiendo a GRIZZIOTTI (*Imposte reali o personali, e oggettive o soggettive*, en "Riv. Dir. Fin. e Sc. de Finan.", 1939, t. 1, págs. 147 y ss.) puntualiza que en los impuestos "objetivos" la determinación del sujeto pasivo se deriva del presupuesto de hecho", y que el "contribuyente no sólo no es indicado en primer término, sino muy a menudo no es indicado para nada". Es precisamente lo que ocurre con los derechos de importación; por el contrario, son impuestos "subjetivos" los impuestos en que el sujeto se determina en primer término y el hecho jurídico se deriva por una vinculación establecida en la ley con el sujeto.

(28) JARACH (*El hecho*, op. cit., págs. 70 y ss.), sostiene que el análisis siempre debería iniciarse de este modo, sin formular excepciones para los impuestos "subjetivos".

LA ESTRUCTURA DEL HECHO GRAVADO POR LOS DERECHOS DE IMPORTACION (*)

por JUAN J. A. SORTHEIX

VII. EL ELEMENTO OBJETIVO DEL HECHO GRAVADO EN GENERAL

El elemento objetivo del hecho gravado es la situación de base fáctica (circunstancia de hecho) considerada por la norma que establece la obligación tributaria.

Antes de entrar de lleno al estudio del elemento objetivo tal cual hoy se encuentra configurado a nuestro entender en la legislación argentina, parece conveniente precisar algunas ideas generales que a él se refieren, para una más correcta inteligencia del análisis posterior. Por ello, como introducción al análisis de dicho elemento objetivo, efectuaremos previamente consideraciones sobre los distintos tipos de teorías relativas a este hecho gravado sostenidas en la doctrina comparada y sobre la evolución de nuestra legislación aduanera hasta el presente al respecto, con las distintas posiciones que la doctrina nacional ha sustentado con anterioridad a la última reforma.

VIII. LAS DIFERENTES TEORIAS EN LA DOCTRINA COMPARADA

Entendemos que un breve examen de la doctrina comparada sobre el elemento objetivo del hecho gravado por los derechos de importación resulta útil para delimitar los rasgos salientes de las distintas posiciones sustentadas con referencia al tema. Básicamente, con ello creemos cubrir el marco de las eventualidades posibles con relación a nuestro derecho, que no se destaca por un grado de originalidad excesivo, pues ha sido influenciado —en mayor o menor grado— por el derecho y doctrina comparados en su génesis. Incluso iremos haciendo una breve referencia a las disposiciones de nuestro ordenamiento a las que podría llegar a invocarse —con acierto o sin él— en vinculación con tales teorías.

Desde el punto de vista de la doctrina comparada podemos distinguir cinco tipos de teorías principales ⁽²⁹⁾ sobre el elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria de los derechos de importación. Según dichas teorías el hecho gravado sería:

(*) Continuación del artículo publicado en pág. 289, t. V.

(29) Hemos extraído estos cinco grupos de teorías de la clasificación cuatripartita efectuada por SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., (*El hecho imponible del impuesto aduanero*, en Revista "Aduanas", Madrid, Nº 174, julio 1968), en la que dicho autor agregó un grupo, el último, a los tres de la clasificación de CORRÉS DOMÍNGUEZ, M. (*Aspectos*, op. cit.). A dichos cuatro grupos hemos incorporado un quinto al final, que entendemos no corresponde incluir en ninguno de los cuatro precedentes por sus peculiaridades propias. De modo que el orden de exposición corresponde exactamente a la clasificación original y al orden temporal en que se han agregado nuevos grupos.

LAS 5 TEORÍAS

- 1º) el simple "cruce" de la línea o barrera aduanera;
- 2º) la "declaración" aduanera para un cierto destino (consumo) de la mercadería importada;
- 3º) la "nacionalización" de la mercadería importada;
- 4º) la "entrada" al territorio aduanero, cualquiera fuera su finalidad o la destinación de la mercadería; y
- 5º) la importación definitiva o "importación para consumo".

En esas teorías ha jugado como variable la exigencia de que la mercadería sea "extranjera", lo cual suele atemperarse en sus efectos por sus sostenedores con el criterio de que la mercadería "nacional" exportada —salvo los supuestos de exportación temporaria— es asimilada a la mercadería extranjera ("desnacionalización") mediante una ficción y, por ende, como tal considerada al regresar, sin que esto pueda confundirse con los problemas derivados del origen (30).

Creemos que esta exigencia es el simple fruto de una ficción innecesaria, y que para determinar la naturaleza jurídica de las cosas no debe estarse a los nombres que las leyes dan sino a los regímenes legales que establecen.

Gran parte de estos tipos de teorías se ha sostenido en la doctrina italiana, y no han faltado quienes hayan pretendido aplicarlas en nuestro medio por considerarlas pertinentes.

Con esta clasificación de teorías no pretendemos agotar todas las existentes, pues se han presentado con respecto a dichos tipos de teorías toda suerte de variables o combinaciones que sería demasiado largo considerar. Todas las teorías pueden encuadrarse más o menos en estos tipos, o en alguna combinación de ellos.

Naturalmente, lo que interesa primordialmente en este trabajo es la viabilidad de alguna de ellas en nuestro derecho positivo actual, dado que en principio hemos descartado un análisis crítico del pasado. Asimismo, las conclusiones a que arribemos para nuestro derecho no serán aplicables al derecho positivo de otros países, en la medida en que las disposiciones de sus respectivos derechos positivos se aparten de las nuestras en un sentido relevante para sostener una teoría diferente. Con ello afirmamos, desde ya, que ello no sólo puede suceder, sino que efectivamente ocurre: por "derecho de importación", denominación de empleo universal, se reconocen impuestos con hecho gravado distinto, o sea impuestos diferentes, debido a la falta de homogeneidad de las legislaciones positivas nacionales; la uniformidad de denominación se debe a que algunos elementos del presupuesto de hecho sí son constantes, como por ejemplo el "cruce" de la línea fronteriza aduanera, que corresponde a la acepción más restringida del vocablo "importación".

(30) Por ejemplo, puede verse a GIANNINI, A. D., (*Instituciones*, op. cit., pág. 57), entre los italianos. Es un criterio bastante generalizado entre nosotros en virtud de la legislación existente antes de la ley 19.890, especialmente ante los textos de los arts. 124 y 141 de la ley de aduana, previos a sus respectivas modificaciones, y a disposiciones de las ordenanzas. MARTÍNEZ, F. (*El nacimiento*, op. cit.), recientemente ha indicado, con todo acierto, la no identificación de esta cuestión con la del origen de las mercaderías, lo cual ya habíamos puesto de relieve en nuestro artículo *El problema del origen de las mercaderías y nuestra legislación aduanera autónoma* (D.A., II-B, 797).

IX. LA TEORIA DEL "CRUCE"

La teoría tipo de que el hecho gravado es el simple "cruce" de la línea o barra aduanera está muy generalizada en la doctrina comparada y parece haber tenido algunos sostenedores entre nosotros (31). Tomando por base nuestra legislación, se construiría tomando por centro el texto del art. 124 de la ley de aduana, hasta la última reforma, conjuntamente con otras disposiciones de las ordenanzas y reglamentarias.

En varios países europeos ha tenido predicamento en el pasado en función de sus disposiciones legislativas, situación alterada por modificaciones legales recientes en varios países en pleno proceso de alineación de su legislación aduanera.

En Italia tuvo un ilustre sostenedor en GIANNINI (32), con quien podemos citar a LEPRI (33) y al administrativista SANDULLI (34), sobre la base de la indicación del art. 4º de la ley aduanera de Italia de 1940, según el cual el derecho al impuesto nacía para el estado al pasar las mercaderías sujetas al derecho la línea aduanera (salvo para los buques, en que el derecho surgiría con el traspaso de bandera).

Asimismo debemos recordar a BLUMENSTEIN, MAYER y GOMES DE SOUZA (35), entre sus sostenedores. En la doctrina francesa también predomina esta teoría, en base a lo dispuesto en el art. 4º del Code des Douanes, y podemos mencionar a MEHL y DUVERGER (36), entre muchos.

(31) Antes de la ley 19.890, se entiende.

(32) En *Instituciones*, op. cit., págs. 524/5, 526 y ss. y en *I concetti*, op. cit., pág. 161. En *Il rapporto*, op. cit., pág. 106, es terminante: "Hay algunos autores que afirman que el presupuesto material del tributo aduanero consiste no sólo en el hecho del paso de la línea aduanera, sino también en el destino de la mercancía al consumo interno, lo que me parece que no responde a la estructura del tributo". No obstante, este autor no es consistente consigo mismo. Refiriéndose a las mercancías "procedentes del extranjero que tan sólo circulan dentro del territorio aduanero —tránsito, aclaramos— y de las que se expiden de una aduana a otra", indica que, llegada a la nueva aduana la mercadería se abre la opción conocida, de ser reexpedida al extranjero, enviada a otra aduana o, "finalmente, despachada e introducida en el consumo; sólo en esta última hipótesis surge en dicho momento el crédito impositivo con la declaración de despacho", y luego, refiriéndose a las mercaderías en depósito aduanero, expresa que, "naturalmente, sólo en el caso de que sean sacadas del almacén para entrar en la libre circulación surge la deuda impositiva con aplicación de la tarifa vigente el día de la salida (art. 5º, a), disp. preliminar cit.). Por lo tanto, el débito surge, también aquí, no en el momento de la introducción de la mercancía en el estado, sino en el de su salida de almacén" (*Instituciones*, op. cit., pág. 530). Es interesante destacar el criterio que expone para estas situaciones, en contraposición con el que sustenta para la admisión temporal, donde defiende la existencia de una condición suspensiva, pues en este caso para el autor citado el crédito habría surgido en el momento del "cruce". En rigor de verdad, aplicando una pura ortodoxia, GIANNINI, vendría implícitamente a sostener así —no sabemos si inadvertidamente— la existencia de dos o de tres presupuestos diferentes. El primero sería el aplicable para las importaciones "ilegales", las legales de despacho directo y la admisión temporal: el "cruce". El segundo, sería el que podría existir previo tránsito o depósito aduanero, "importación para consumo" en forma legal, o sólo previo el tránsito; "cruce" con más "declaración" al consumo. El tercero, luego de depósito aduanero, sería el de "cruce" y "salida de almacén". O sea, tres impuestos distintos, pero cubiertos por una única denominación de "derechos de importación". Si bien esto sería posible, nos parece altamente improbable; más, creemos que el análisis del autor comentado falla en algún punto.

(33) Citado por SÁNCHEZ GONZÁLEZ (*El hecho*, op. cit.).

(34) SANDULLI, A. (*Manuale di diritto amministrativo*, op. cit.).

(35) BLUMENSTEIN (*Sistema*, op. cit.); MAYER, O. (*Derecho administrativo*, op. cit.). No obstante, el punto de vista del ilustre administrativista clásico alemán, como veremos, no es compartido por especialistas en materia aduanera de su propio país. Ver GOMEZ DE SOUZA (*Compendio*, op. cit., pág. 158).

(36) MEHL, L. (*Elementos*, op. cit., págs. 72 y 73); DUVERGER, M. (*Finances*, op. cit., págs. 596 y ss.).

Glosario

Problemas que crea =

Uno de los problemas que crea esta teoría es el de la explicación de los llamados regímenes o destinaciones "suspensivos" (depósito, tránsito, admisión temporaria), pues sus partidarios tienen que acudir a la suspensión de la deuda mediante el artificio de una condición o a exenciones, lo cual parece adentrarse, en el primer caso, en un terreno muy controvertido en forma innecesaria (37).

El contrabando

De todos modos, en este caso el "cruce" en principio no requeriría necesariamente ser regular, de modo que en el contrabando también se produciría el hecho gravado, según la posición que se adoptara al respecto, pues la teoría podría ser compatible con una u otra conclusión sobre el punto (38). Una posición que limitara el hecho gravado al "cruce" regular, en rigor de la verdad, más que una subespecie de esta teoría, merecería considerarse como otra independiente a la del simple "cruce".

también (justo)

En general, para las teorías pertenecientes a este tipo, el hecho gravado podría hasta llegar a resultar un presupuesto de hecho simple (sin descartar la posibilidad de una forma compleja), resultando muy similar —si no idéntico— al hecho gravado por un tradicional "derecho de peaje" (39).

No obstante, debemos destacar que este "cruce" de la línea aduanera es uno de los elementos que integra —con otros— el complejo hecho gravado por los derechos de importación para tipos de teorías tales como los de la "nacionalización", de la "entrada", de la "importación para consumo", y para ciertas variantes de la teoría de la "declaración".

X. LA TEORIA DE LA "DECLARACION"

La teoría tipo que otorga a la declaración aduanera al consumo el carácter constitutivo de la obligación tributaria, sea porque ésta sería el hecho gravado, ya porque sería un elemento que lo integra necesariamente junto con el "cruce" de la frontera, se basaba en Italia en el otorgamiento de una importancia radical al art.

(37) Oportunamente analizaremos este aspecto. No obstante, ya advertimos en la nota (32) posibles problemas de incongruencia de solución para distintos "regímenes suspensivos", pues se llega a ver en algunos condición suspensiva, y en otros no. La expresión está consagrada por su empleo en nuestro país y en el exterior, y es la utilizada por el Consejo de Cooperación Aduanera para designar estos regímenes (véase, por ejemplo, el Glosario al que nos referimos en la nota [5], y las traducciones al español en ella citadas). Solo podríamos admitir en nuestro sistema jurídico aduanero el empleo del término "suspensivos", con referencia a estos regímenes, no en el sentido de que exista necesariamente una condición suspensiva, sino a que está como "en suspenso" la configuración del hecho gravado, por haberse producido algún o algunos de los elementos o fases que necesariamente lo integran pero con falta de la realización de alguno o algunos de otro u otros elementos que también lo integran necesariamente, sin que sea forzoso que lleguen a producirse.

SUSPENSION de MARCA de la obligación de pagar el...

(38) Debemos recordar que, en el derecho aduanero italiano, se configura también el presupuesto de hecho en la importación en contrabando. Esto ha provocado controversias doctrinarias y judiciales, debido a disposiciones normativas, con relación al sujeto pasivo principal del tributo en estos casos, de las que dan cuenta GIANNINI (*Instituciones*, op. cit., págs. 109 y 524 y ss.) y JARACH, D. (*El hecho*, op. cit., pág. 173, en nota al pie). En la ley italiana de 1940, según los arts. 58 a 64, la no presentación a la aduana de destino en expediciones de una aduana a otra viene a significar que la mercadería ha sido introducida al comercio interior efectiva o presuntamente, lo que equivale aquí a la realización del presupuesto de hecho contemplado por la legislación tributaria para el nacimiento de la obligación. Esto vendría no sólo a descalificar la tesis de CUTRERA, A. sobre la existencia de una condición suspensiva en este tipo de tránsito, y a la que nos referimos en la nota (23), sino también el sostenimiento, para dicha legislación, de teorías que requieran una configuración "lícita", por su naturaleza, del hecho generador.

(39) La posible similitud, en este caso, con los "derechos de peaje", ha sido destacada por FLORIÁN-OLBERTZ, F. (*República Federal Alemana, su Administración de Aduanas*, en Revista "Aduanas", Madrid, Nº 200, setiembre 1870).

Ver doctrina sobre Brasil y Argentina de Algeciras.

¿y la tributación por la mayor declaración...?
3520 m. COAA

16 de la ley aduanera de 1940 de dicho país, el cual establece la obligación de declarar, tal como lo hacen nuestras ordenanzas en la parte pertinente, unida a la aplicabilidad de los derechos vigentes al tiempo de la declaración correspondiente (40).

Los ejercicios dialécticos de CUTRERA (41) para tratar de afirmar el carácter de declaración de voluntad negocial de esta declaración aduanera de importación, y los más confusos de DI LORENZO (42) para sostener esa tesis, pero tratando de conciliar el criterio negocial con el declarativo (y no ya constitutivo de la declaración) no parecen haber tenido seguidores entre nosotros, y esto nos exime de considerar más extensamente este tipo de teorías. El impuesto aduanero, como impuesto, no es un "negocio" en sentido técnico-jurídico.

Dicha tesis puede llegar a conducir al resultado de que los derechos de importación constituyan una tasa o una carga pero ya no un impuesto, de modo que no debe extrañar que en BERLIRI tenga algún apoyo (43). Otro autor importante que

(40) Debe tenerse presente que sólo recientemente, en virtud de la reglamentación de la CEE 803/68 que uniforma disposiciones sobre el valor en aduana para los países de la comunidad, en Italia la regla de primer término para determinar la base imponible del impuesto establece el valor al momento en que la aduana acepta el acto por el cual el declarante manifiesta su voluntad de proceder al despacho para el consumo (en operaciones de despacho directo a consumo). Con anterioridad, en dicho país era aplicable desde 1950 lo establecido en los artículos correspondientes de las Disposiciones Preliminares de la Tarifa, en la que se había introducido anticipadamente la Definición de Bruselas, aun antes de la firma de la Convención de 1950. Recién en 1952 se ratificó la convención correspondiente, y en 1955 se modificaron los artículos de tales disposiciones. En virtud del art. 19 de dichas disposiciones preliminares, el valor en aduana —base imponible de los derechos *ad valorem*— era el "precio normal" al tiempo de la *verificación física de la mercadería*, admitiéndose que si ésta tenía lugar dentro de los 15 días de presentada la declaración, la aduana *podría* no tomar en consideración las variaciones de precio sobrevinientes (conf. CALDERONI, U, *Valore in dogana delle merci*, 2a. ed., Padua, 1961, págs. 71 y ss.; FERRANTE, M., *Considerazioni sulla Definizione de Bruxelles del Valore in Dogana delle Merci*, Roma 1968, págs. 69 y ss. y 335 y ss.; HERRERA YDÁÑEZ, R., *Valor en aduana de las mercancías*, Madrid, 1963, págs. 78 y ss.). En la doctrina francesa, tal como lo indicamos en la nota (36), la teoría de la "declaración" no ha llegado a adquirir fuerza, pese a que la legislación de dicho país prevé —como todas— la obligatoriedad de la documentación, y a que generalmente se establece en el Code des Douanes la aplicación de los derechos vigentes al tiempo del registro de la declaración al consumo. Así ocurre con el despacho directo al consumo (art. 108, con algunas excepciones) y en los regímenes aduaneros "suspensivos", como tránsito (art. 130), depósito aduanero (art. 156), depósito industrial (art. 162 bis), fábricas supervisadas por la aduana (excepción hecha de las refinerías de petróleo y fábricas petroquímicas, art. 168 bis); admisión temporaria (arts. 173 y 173 bis), reposición de materias primas (art. 174 bis, por remisión al régimen de admisión temporal). Debe tenerse presente que, en forma general, la legislación francesa autoriza la aplicación de rebajas de derechos posteriores al registro de la declaración (no de aumentos), si aún la aduana no ha despachado al consumo. Con respecto a los "regímenes suspensivos", en ciertos casos también se autoriza como alternativa la aplicación de los derechos menores que los vigentes al tiempo de este registro, que estaban en vigor al tiempo de requerirse o comprometerse una destinación "suspensiva" previa (caso de derechos estacionales en el régimen de tránsito, o por la excepción de autorización especial en la admisión temporaria). En los casos de refinerías de petróleo y fábricas petroquímicas supervisadas por la aduana, la regla es la aplicación de los derechos vigentes en la fecha de la declaración de entrada a la fábrica, cuando las mercaderías se despachen al consumo (art. 165 al).

(41) CUTRERA (*Principi*, op. cit., págs. 63 y ss., especialmente, págs. 83/84). Pueden verse, sintéticamente resumidas, la posición de este autor y una crítica aplicable en general también en nuestro derecho, en SÁNCHEZ GONZÁLEZ, (*El hecho*, op. cit., Rev. "Aduanas", y *La declaración*, op. cit., D.A., I-B, 961).

(42) DI LORENZO (*Corso*, op. cit.). Resulta de aplicación lo indicado en la nota precedente.

(43) Según BERLIRI, "para el que mantenga que el impuesto aduanero es un impuesto que surge por el hecho de que la mercancía haya pasado la frontera aduanera... la importancia de la voluntad del contribuyente sobre la obligación tributaria es verdaderamente macroscópica: realizado el paso de la frontera aduanera, el hecho de que la obligación surja o no y lo

VANONI ✓✓

Ver su libro. nota 696 (8)

sostiene esta teoría es VANONI (44), en cuanto afirma que lo que determina la necesidad de pagar el impuesto es la expresa voluntad del propietario de las mercaderías de destinarlas al consumo dentro del estado.

Criterio o la teoría

Para calificar el criterio quizá resultará útil recordar la reflexión de CORTÉS DOMÍNGUEZ sobre el supuesto de la declaración de una mercadería de importación prohibida. Si esta declaración fuera el hecho gravado, por más que la aduana detuviera la mercadería, nacería la obligación tributaria (45). Además, la teoría no explica satisfactoriamente la situación en que dicha declaración no se ha presentado, aunque la mercadería haya arribado en forma legal (46), ni otras situaciones parecidas.

haga de un modo determinado u otro, depende únicamente de la declaración aduanera, es decir, de una declaración de voluntad del contribuyente". En el fondo, como veremos, ése no es el íntimo pensamiento de BERLIRI, pues realmente es partidario de la teoría de la "nacionalización" (y, más en el fondo aún, que el derecho de importación es en verdad una carga y no un impuesto en la legislación italiana). En cuanto al argumento, es una sutil trampa, pues es inválido al suponer falsamente la imposibilidad de otras alternativas. Las hay: 1º) el "cruce" en una determinada legislación podría hacer surgir por sí solo la obligación; 2º) la "voluntad" del contribuyente podría ser un hecho "calificador", pero en el sentido de la significación objetiva y jurídica de sus actos y omisiones, resultando irrelevantes para el nacimiento de la obligación tanto el propósito real y subjetivo manifestado "inadecuadamente" en los hechos, como una declaración formal o el propósito que la inspira.

Si se deseaba criticar la teoría del "cruce" desde el punto de vista de sus méritos —lo cual es posible, incluso si tal fuera efectivamente la solución que surge de un ordenamiento jurídico positivo en un momento dado— nos parece más adecuada la afirmación de JARACH (*El sistema del derecho tributario nacional argentino a través de sus hechos imponibles*, J.A., 1947, t. II, Doctrina, págs. 44 y ss.): "No creemos que sea posible definir el concepto de introducción como hecho imponible, tan sólo por el elemento formal del traspaso de las fronteras aduaneras... y no se lo puede considerar como el único elemento sustancial, para la definición del hecho imponible, sin caer en un círculo vicioso de formalismo que impide cualquier entendimiento de la naturaleza de estos impuestos...". En nuestro modesto criterio, la solución que surgía del juego armónico de todas las disposiciones relevantes del derecho aduanero italiano al que se refería BERLIRI en su momento, descarta su tesis de la carga, así como también las teorías del "cruce", de "la declaración" y de la "nacionalización", pues el hecho generador parece haber sido la "importación para consumo". Hoy las posibilidades de disensión sobre el tema han sido superadas por la nueva legislación.

(44) VANONI (*Note sul debitore*, op. cit., "Riv. Dir. Comm.", vol. II, pág. 89), mencionado en este sentido por BERLIRI (*Principios*, op. cit., t. II, pág. 174, en nota).

(45) CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Aspectos e Introducción*, op. cit.). No obstante, este obstáculo se superaría fácilmente restringiendo el concepto de las declaraciones configuradoras del presupuesto a aquellas cuya finalidad de destino al consumo es permitida. Creemos que la objeción principal a esta teoría, de fondo, surge de que, si se acepta que el derecho de importación es un impuesto que como tal nace de la realización del presupuesto legal respectivo, esto de por sí ya hace intrascendente la voluntad del contribuyente para producir dicho nacimiento, aunque ello no implique restarle toda posibilidad de tener alguna importancia, sea como elemento "calificador" del hecho generador (incluso si se quisiera admitir la relevancia de la "voluntad-introducción al consumo" para la realización del presupuesto, lo que es distinto a ser relevante para el efecto del nacimiento de la obligación), o en forma indirecta respecto al nacimiento (porque la ley otorgue un trato de favor, condicionado a un determinado destino de los bienes o a determinada actividad del contribuyente, o condicione la aplicación de beneficios fiscales a la petición del contribuyente, situaciones comprendidas en los supuestos de los "hechos adicionales" que hemos mencionado anteriormente en nota [22]). Conf. BERLIRI (*Principios*, op. cit., vol. II, págs. 317 y ss.). La declaración de importación para consumo, puede ser una comunicación del presupuesto de hecho —no éste—, proporcionando datos por requerirlo la ley, y en la que el propósito que mueve la voluntad del declarante es poner en manifiesto un hecho sujeto a impuesto, y no pagar el impuesto, aunque esto último deba producirse por disponerlo la ley si el hecho gravado previsto por ella efectivamente ocurre, lo cual tanto puede llegar a no acontecer pese a la comunicación o acontecer eventualmente sin dicha comunicación, pues no se identifica con ella.

(46) Este es un obstáculo también solucionable mediante soluciones de recambio, subsidiarias, para el evento; pero entonces deberá admitirse que la declaración no es un elemento

1) Pero: a la inversa: en como juegan según el destino y el 35200.AA - El 155: No

en los casos de declaraciones de depósitos forzados anticipados en que la mercadería se destina - en distintos momentos - ?

Costa

Requiere... el hecho... en tal caso... si el declarante... de otro modo... no surge... la norma... genera... haber... Comprobado... otros... por... con el destino

Obsecio Grad

Por supuesto, estas teorías al menos presuponen una importación necesariamente no clandestina (47). Por ello, debe acudir luego a disposiciones adicionales, pero no exigiría el auxilio de una pretendida condición suspensiva o de exenciones para explicar los llamados regímenes o destinaciones "suspensivos", al no configurarse el hecho gravado en tales casos.

XI. LA TEORIA DE LA "NACIONALIZACION"

La teoría tipo de la "nacionalización" ha tenido repercusión entre nosotros. Podrían citarse en su sostén varias disposiciones legales de las ordenanzas; muy especialmente recibió un refuerzo en la ley de aduana, además del art. 133, con los textos de los arts. 167 y 172 según la ley 17.138, y con el artículo al que ahora se le ha asignado el número 140 bis, incorporado por la ley 17.586, sin olvidarse de algunos decretos como el 2.131/67 con sus considerandos. Otros elementos de apoyo, hasta la ley 19.890 al menos, podrían ser las disposiciones legales referidas a la "importación para consumo" consideradas conjuntamente con el art. 204 de la ley de aduana.

Por "nacionalización" debe entenderse aquí el acceso a la categoría de mercadería nacional, o sea no exactamente el destino del consumo interno sino más bien la posibilidad de este consumo (48).

Los derechos se pagan (o afianzan, por ejemplo en el caso de plazo), según esta tesis, porque la mercadería va a ser introducida al consumo cumplidas las formalidades necesarias, y el hecho imponible del impuesto aduanero surge con posterioridad o simultáneamente con este pago. Algunos, directamente dirán con posterioridad o simultáneamente con la extinción de la obligación tributaria, pero entendemos que esto podría ser criticable (49). El pago previo, aunque recibido en el curso del despacho, para ser un elemento del hecho gravado no requeriría para esta finalidad coincidir exactamente con el pago de lo que será debido y, en el momento

necesario del hecho gravado, y la teoría bajo examen se destruiría a sí misma. Sin embargo, entendemos que queda en pie la refutación de esta nota precedente.

(47) En consecuencia, si del régimen legal resulta que la importación clandestina también está gravada, como en Italia, sólo hay dos conclusiones posibles: 1º) o se trata de dos impuestos, dados sus diferentes hechos gravados; 2º) o se trata de una construcción también errónea por esta causa. Creemos en esto último. Puede verse la nota (32), en que advertimos las incongruencias de GIANNINI con respecto a su propia teoría, resultando interesante destacar que para el caso del previo tránsito venía a admitir implícitamente una función constitutiva de la declaración para consumo.

(48) Es el criterio de CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Aspectos e Introducción*, op. cit.). Debe entenderse aquí, claro está, una posibilidad autorizada, regular, legal, pues en caso contrario no se adquiriría la categoría o *status* de equivalencia o similitud con la mercadería "nacional". Sin la adquisición de este *status* no habría hecho gravado, aun cuando podría llegar a haber —según ciertos autores— tal adquisición en forma anómala, *sin* hecho gravado y, por tanto, sin el nacimiento de la obligación. Esto último es un problema de las peculiaridades de la legislación positiva de cada país, aun cuando no estamos muy convencidos que la conclusión sea realmente exacta, según veremos primero en la nota (56) y luego más adelante. Por supuesto que nos estamos refiriendo a una posibilidad de "nacionalización" sin hecho gravado distinta al simple caso de una no sujeción resultante, por ejemplo, de las particulares soluciones de un derecho positivo cualquiera según el cual la acción, cuando tuviera por objeto a cierta mercadería o mercaderías, no estuviera sujeta —en sentido estricto y sin confundir con supuestos de exención objetiva— al tributo.

(49) La obligación tributaria perfectamente puede llegar a surgir con posterioridad a este "pago" si, según la legislación de que se trata, constituye un requisito o formalidad previo al "despacho" y es éste el que produce la "nacionalización". En tal supuesto, el presupuesto le-

*→ Pero, diría
más que basta
un elemento
certificante
del hecho
generador,
implícito
o expreso
de un
hecho que
genera el
deseño.*

→ podría haber delegación de la ley en el caso de un impuesto (existente) y no el derecho

en que el pago se produce, tampoco extingue nada que aún no existe si es que el presupuesto legal exige incluso otro elemento a producirse con posterioridad; si esta entrega previa de una suma de dinero luego coincide con la que resultará debida para extinguir la obligación tributaria, entonces la extinguirá en el mismo momento en que ella nazca.

No se trataría de una mera posterioridad o simultaneidad cronológica sino lógica y jurídica, dado que si no hay este "pago" previo el hecho gravado no se produciría, aun cuando se hubieran cumplido los restantes elementos que integran el presupuesto. Basta para regularizar la racionalidad del principio —que no es ningún contrasentido jurídico— pensar que dicho "pago" tenga carácter provisional —lo que se ve con claridad cuando se despacha con fianza en lugar de pago previo— no convirtiéndose en definitivo, hasta que efectivamente se produzca —integre— el hecho normativamente previsto, y si resulta exacto.

El "pago" previo —un procedimiento de técnica recaudatoria— no sería sino un efecto preliminar⁽⁵⁰⁾ de la posterior pero segura realización del hecho gravado, de modo que si luego no se produce la "nacionalización" el "pago" debe ser devuelto.

En los supuestos en que ningún "pago" previo —ni afianzamiento sustitutivo— es requerido para la "nacionalización" (casos de liberación o exención total), esta

gal recién terminaría su configuración con el "despacho" que "nacionaliza", y el acto administrativo correspondiente vendría a ser un elemento integrante del hecho gravado —con lo que nos acercamos mucho a la teoría de la carga de BERLIRI, salvo que se niegue al acto efecto constitutivo y se le reconozca sólo uno declarativo —con lo cual la obligación necesariamente nace *después del* "pago previo". Obviamente, en esta teoría la obligación también podría nacer *simultáneamente* con el "pago previo" si, según la legislación en cuestión, dicho pago va a producir la "nacionalización" por sí mismo —por ejemplo, porque el "despacho" sea posterior y un simple control— siempre que se entienda como el "pago" vinculado a una "nacionalización" por sí solo, lo hace por perfeccionar un "despacho" existente y anterior que lo reclama como complemento necesario. No hay inconveniente alguno en que, en cualquiera de los supuestos examinados, se produzca la extinción de la obligación tributaria en forma simultánea con su nacimiento en virtud de este "pago previo", sea el pago anterior o a su vez asimismo simultáneo con el fenómeno del sincrónico "nacimiento-extinción", tal como veremos más adelante. Pero, por el contrario, no consideramos aceptable, lógica ni jurídicamente, que se pretenda la extinción de la obligación antes de su nacimiento. Si, en las alternativas examinadas el pago es anterior cronológicamente al nacimiento de la obligación, hasta que este último se produzca únicamente puede ser un efecto preliminar de dicha obligación, adquiriendo el carácter de verdadera *solutio* extintiva recién al nacer la obligación tributaria —carácter que no tenía antes de ello— y en ese momento produce sus efectos regulares y la extingue. Por ello creemos que la afirmación comentada sólo sería aceptable en un sentido figurado, pero con el real alcance expuesto.

Para una distinción entre "despacho" y "nacionalización" en nuestro derecho aduanero pueden verse las opiniones contrapuestas de DRAGO, A. L. (El despacho a plaza y la legislación aduanera argentina, D.F., XVIII-A, 310) y MARTÍNEZ, F. (El nacimiento, op. cit.).

Consideramos altamente criticable el empleo de la expresión "nacionalización" en materia aduanera con referencia a mercaderías, como ya lo hemos expuesto en un trabajo anterior (SORTHEIX, J. J. A., El problema del origen de las mercaderías y nuestra legislación aduanera autónoma, op. cit.). En la misma posición crítica se encuentra BASALDÚA, R. X. (En torno a los conceptos de importador y exportador, D.A., II-B, 1057) y, más recientemente, MARTÍNEZ (El nacimiento, op. cit., D.A., IV-B, 769).

(50) JARACH nos da un posible ejemplo de cobro previo de un impuesto en la legislación argentina— con anterioridad al nacimiento de la respectiva obligación tributaria. Refiriéndose a los impuestos internos al consumo expresa que "cuando se trata de artículos que salen de la aduana... los impuestos internos son posteriores a la salida de la aduana. Aun cuando se cobran en la misma oportunidad, nacen después de la introducción de la mercadería a través de la frontera aduanera... porque los impuestos internos se aplican sobre bienes que están en el país y que ya han entrado a formar parte del acervo de mercaderías destinadas al mercado interno (Curso, op. cit., t. II, pág. 12).

circunstancia sería suficiente para remplazar al "pago" previo como uno de los elementos integrantes del presupuesto complejo de la teoría de la "nacionalización" (51).

Entre sus sostenedores en Italia, además de BERLIRI (52), podemos citar a MAFFEZZONI (53), para quien el hecho gravado sería la posibilidad de la disponibilidad económica de la mercadería extranjera en el mercado nacional. La teoría ha tenido en España a GUASP DELGADO y a CORTÉS DOMÍNGUEZ (54) como seguidores y perfeccionadores.

Tiene ciertos puntos de contacto con la teoría de la "importación para consumo" (55), así como también puede tener otros —no necesariamente— con la tesis de la pretendida función constitutiva de la liquidación, según las modalidades de sus defensores.

Sólo puede ser aplicable en países en que la legislación positiva no prevé el nacimiento de la obligación en supuestos de contrabando, pero no requiere acudir a condiciones suspensivas o a exenciones para explicar los "régimenes suspensivos" (56).

(51) Hemos seguido fielmente, aunque en forma sintética, la ya resumida exposición de esta teoría, efectuada por SÁNCHEZ GONZÁLEZ (*El hecho*, op. cit.), quien no admite su viabilidad en España.

(52) Ver notas (9) y (43). Además, también expresa: "Lo cual podría confirmar que la obligación de pagar la aduana no surge de un hecho material (el paso de la línea de aduana), sino de un hecho administrativo (la nacionalización), solicitada por el interesado" (*Principios*, op. cit., vol. II, pág. 326), y: "Las categorías de hechos tributariamente relevantes son: ... a) la nacionalización de las mercancías extranjeras a las que corresponden los impuestos aduaneros y los otros impuestos de aduana..." (*Principios*, op. cit., vol. II, pág. 333). Claro está que la opinión de este autor tiene peculiaridades propias, por lo que resulta una variante no demasiado ilustrativa de la corriente dominante en el grupo de teorías de la "nacionalización".

(53) En *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata* (op. cit.).

(54) Especialmente en *Introducción* y en *Aspectos*, ambas citadas. En su *Ordenamiento*, reitera esta posición (op. cit., págs. 207, 213, 313, por ejemplo).

(55) Podría considerársela una de las variantes posibles de una teoría de la "importación para consumo legal" que, como tal, no corresponde a la "importación para consumo" a que nos referimos sino, como lo indicamos, al grupo de teorías de la "nacionalización".

(56) Si se pretendiera negar el carácter de impuesto al derecho de importación en el supuesto de que la "nacionalización" fuera el correspondiente presupuesto legal —que es a lo que tiende BERLIRI— en base a que en tal caso existiría, además de la actividad del sujeto pasivo, una colaboración en la realización del presupuesto por parte de la administración mediante la actividad de ésta, frente a quienes sostienen que dicha "nacionalización" es un efecto del pago habría que forzosamente demostrar, además, que el recibo de tal pago constituye una verdadera actividad administrativa en sentido estricto. Esto último es rechazado por doctrina unánime y autorizada (conf. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento*, op. cit., pág. 207).

Si, en cambio, se sostiene que la "nacionalización" es el presupuesto legal del impuesto y que también es la consecuencia del acto administrativo del "despacho", que tiene dicho efecto como acto constitutivo del *status* correspondiente, entonces la situación llega a complicarse aún más. No obstante, debemos señalar que la pretensión de negar que la "nacionalización" pueda ser, en determinado orden jurídico positivo, el hecho gravado por el derecho de importación por cuanto este último es un impuesto y que, por tanto, no cabría colaboración —en sentido estricto— de la actividad de la administración en la provocación del nacimiento de la obligación tributaria, resultaría una falacia notoria: el derecho de importación es un impuesto o es una tasa —o, si se quiere, una carga según la posibilidad que indicó BERLIRI— según la naturaleza del presupuesto y no a la inversa. Carece de sentido descalificar la posibilidad de una determinada forma de hecho gravado porque se afirma que un tributo es un impuesto y no una tasa (¿qué diferencia existiría entonces entre unos y otras?) Por añadidura habría que volver a entrar, en el derecho positivo en cuestión, al arduo problema de si en ella el hecho gravado por sí solo hace nacer la obligación (claro está, existiendo la norma legal que establece el impuesto) o si a veces también requiere un acto de determinación tributaria, acto éste que sería difícil discutir que no es un acto

Podría encontrarse un grado de vinculación muy importante entre esta teoría y el criterio fiscal entre nosotros existente hasta ahora —con amparo en cierta jurisprudencia al nivel más alto— de que el tributo a percibirse —y, más tarde, la alícuota aplicable para determinar el tributo a percibirse— era el fijado por las normas vigentes al tiempo del "pago" (57).

González Martínez

Por ello, no consideramos atendibles recientes críticas formuladas a dichas tesis (58), por considerar que podría implicar la pretensión de variar el impuesto con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria, dado que ello no ocurriría pues aunque el tributo o la alícuota fueran fijados con posterioridad al cruce de la línea aduanera o al registro de la declaración en que se pidiera el despacho al consumo, no resultarían posteriores a la configuración del hecho generador (nacionalización).

de la administración. De todos modos, la "nacionalización", si se la entiende como efecto de un acto administrativo, no podría ser el elemento único del hecho gravado, pues éste por lo menos requeriría además el "cruce", sino también otro hecho más.

En cuanto a que en la introducción en contrabando no habría hecho gravado por los derechos de importación para ciertos ordenamientos positivos, SÁNCHEZ GONZÁLEZ señala que, no obstante, podría haber en tales casos eventualmente una "nacionalización", y que ésta se produciría por el comiso (*El hecho*, op. cit.). Si el comiso —que es una desapropiación como sanción y que, por lo tanto, resulta en una transferencia de un bien del dominio del tercero, de cuya voluntad se prescinde con tal fin, en favor del estado y sin indemnización, pues se trata de privar a dicho tercero de parte de su patrimonio en forma heterónoma— tiene por efecto o no "nacionalizar", es un problema de la legislación positiva de cada país. No creemos que haya sido éste el caso nuestro en el pasado, y ciertas circunstancias nos llevan a abrigar algunas dudas —no la certeza contraria— de que pueda serlo en otro. Usualmente, en materia aduanera, las transferencias de propiedad de bienes importados no suelen ser un elemento configurador del hecho gravado, salvo que se tratara de transferencias voluntarias que violen las obligaciones inherentes a un régimen como los "suspensivos", y aquí se trata de una privación de propiedad que no reviste carácter voluntario para el dueño y que opera por mandato legal. Además, si por "nacionalizar" se entiende la adquisición de un *status* que permite el acceso a la circulación económica interna, no nos parecería del todo racional que, por vía del comiso, se obtuviera dicha posibilidad con respecto a una mercadería, por ejemplo, que por sus características abiertamente violentara la moral pública (obscenidad) o la salud pública (nocividad absoluta), tuteladas por una rígida prohibición legal al respecto. Y si a ello se responde que no todo comiso "nacionaliza", podrá contestarse que un procedimiento parecido —no igual— al despacho deberá realizarse por la autoridad administrativa con el fin de discriminar entre mercaderías comisadas y sólo admitir las "nacionalizables", y tal decisión posterior, simultánea o anterior al comiso podría ser la que en un caso "nacionaliza", y no ya el comiso. Tendremos que volver oportunamente sobre esto.

(57) Se trataría del pago previo, elemento configurador del hecho gravado, y que luego podría llegar a resultar extintivo de la obligación a cuyo nacimiento contribuye si resultara el exactamente debido. Como lo señala MARTÍNEZ, después de recordar los arts. 797 y 798 de nuestro Código Civil, y lo reconoce la unanimidad de la doctrina nacional y extranjera, "tanto en las relaciones jurídicas de derecho privado como en las de derecho público, obviamente no puede ser liberatorio para el deudor el cumplimiento inexacto de la obligación por no ser tal cumplimiento conforme a la ley". (*La pretendida*, en "Anales de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal", op. cit., págs. 299 y ss.). Al respecto debemos formular una advertencia: si bien el "pago previo", que como tal sería un elemento del hecho gravado, debe coincidir con el que resulte exacto para extinguir la obligación a cuyo nacimiento contribuye, también cumple su función en el presupuesto legal aun cuando no coincide, y hace nacer la obligación, pudiendo (si es excesivo) o no (si es insuficiente) extinguirla. Basta, pues, para el nacimiento de la obligación que el "pago previo" parezca el que será debido durante el trámite del despacho. Las eventuales diferencias que dicho pago presente con el exacto para la extinción de la obligación nacida con su intervención se resuelven más tarde, con la devolución de lo percibido en más o la exigencia de lo cobrado en menos.

(58) MARTÍNEZ (*El nacimiento*, op. cit.).

En primer lugar, porque la tesis misma de que el impuesto no pueda ser válidamente variado con posterioridad a la realización del hecho gravado, por generalizada que sea, es ya un problema independiente en sí mismo, ajeno a este trabajo (59).

En segundo, pues hay que demostrar justamente que el presupuesto de hecho se realiza antes que se produzca el pago previo, porque éste no lo integra. La teoría que examinamos lo niega, y sólo puede resolverse la controversia con referencia a un derecho positivo concreto en un momento dado.

Pero las referidas críticas (60) se han extendido a imputar el absurdo a ciertas consecuencias del sostenimiento de la posibilidad de que el pago del derecho fuera un elemento constitutivo del respectivo hecho gravado, y que serían intrínsecas a dicha tesis, por lo cual merecen una breve consideración en abstracto.

Nada hay de absurdo en el sistema de la "nacionalización" por la eventual extinción simultánea de la obligación con su nacimiento en virtud del "pago" previo, si éste resulta ser el que legalmente corresponderá para producir la extinción de la obligación (si no fuera así, debe cobrarse o devolverse la diferencia mediante los mecanismos del cargo-reparo o de la devolución), por cuanto ello no representa una solución excepcional en derecho, en que existen otras situaciones en que obligaciones jurídicas se extinguen al nacer, en virtud de circunstancias que ya precedían temporalmente a dicho nacimiento (61).

Tampoco es absurdo que quienes "nacionalicen" (accedan legítimamente a la posibilidad del consumo en el mercado interno) en distinta fecha por el pago o el retiro mediante afianzamiento puedan resultar obligados a derechos distintos aunque las mercaderías, siendo idénticas, hubiesen sido pedidas a despacho en la misma fecha (62).

No creemos absurdo que el término de la prescripción de la acción para exigir el pago extintivo del impuesto comience a correr desde la fecha (o más bien desde el 1º de enero del año siguiente, a dicha fecha, según el art. 122 de nuestra ley de

Martín Solís: la ley e el tiempo: retroactiva

(59) "El tema de la retroactividad de la ley no es sino el de la eficacia de las normas en el tiempo, es decir, un tema atinente al derecho objetivo, no al derecho subjetivo; la teoría del derecho adquirido como derecho subjetivo perfecto o maduro, no es otra cosa que la piedra de toque para establecer, en el caso singular, si la ley debe aplicarse o no a la relación jurídica controvertida cuando el legislador sólo ha tenido el propósito de que regirá para el futuro o cuando por razones de orden constitucional, está impedido de atribuir efectos *ex tunc* a la norma jurídica... la teoría de los hechos pasados o consumados resulta la apropiada para solucionar los problemas que plantea la eficacia de la ley tributaria en el tiempo; y así, la regla de la irretroactividad se respeta en tanto el legislador no asuma como presupuesto del tributo un hecho realizado o acaecido bajo el imperio de la ley antigua conforme a la cual no venía configurado como hecho jurídico generador del impuesto, o en tanto no altere las consecuencias impositivas de los hechos pasados" (MARTÍNEZ, *La pretendida*, op. cit.). Para una distinción entre retroactividad y seudoretroactividad, parece útil recordar a BERLIRI: "Existe verdadera y propia retroactividad cuando el legislador regula, a partir de un momento anterior a la entrada en vigor de la ley, los efectos de un hecho ya realizado; por el contrario, se produce una simple forma de seudoretroactividad cuando el legislador regula, a partir de un momento posterior a la entrada en vigor de la ley, las consecuencias de un hecho que ya se ha realizado" (Principios, op. cit., vol. I, pág. 148).

sem retro vi

(60) Ver nota (58).

(61) Ya hemos visto un ejemplo dado por JARACH en la nota (50). El supuesto de nacimiento y extinción simultáneos de una obligación en virtud de circunstancias pre-existentes es un acontecimiento jurídico relativamente común. Por ejemplo, es lo que ocurre siempre, en virtud de la compensación, cuando la deuda posterior es menor que el crédito que la precede en el tiempo.

(62) Por el contrario, no nos parece irrazonable que, si dos mercaderías idénticas entran en la circulación económica interna en idéntico momento, el tributo aplicable pueda resultar el mismo, salvo que la ley expresamente prevea otra solución.

aduana) en que tales pagos *extintivos* "debieron efectuarse", si es que en dicho momento se hubieran efectuado "pagos" (o ninguno) que, si bien eran el "previo" suficiente para contribuir al nacimiento de la obligación tributaria respectiva, *no resultaron suficientes* para producir la extinción *al no ser exactos*. Basta pensar en un despacho producido con afianzamiento sustitutivo del "pago previo" para ver con claridad la situación.

Con todo, queremos dejar en claro que, con lo expuesto, no pretendemos avalar aquí la viabilidad entre nosotros hasta fecha reciente de la teoría de la "nacionalización", pues ése es un problema diferente.

XII. LA TEORÍA DE LA "ENTRADA"

Para la teoría de la "entrada" en el territorio aduanero, ésta constituiría un hecho complejo que no se agota con el simple cruce de la línea aduanera, sino que lo excede en el más amplio concepto económico reflejado.

La "entrada" sería la introducción, producido el "cruce" ^{Contenido} de la frontera aduanera y obtenido el permiso aduanero correspondiente, o sea después del cumplimiento de todas las formalidades materiales y administrativas necesarias. Lo importante es que la finalidad concreta del consumo interior no sería necesaria, pues no resultaría un requisito del hecho gravado.

Al igual que la teoría de la "nacionalización", ^{extensión} el hecho gravado sólo podría constituir un supuesto "lícito", pues el contrabando sería ajeno a él y, por consiguiente, no devengaría el tributo ⁽⁶³⁾.

De algún modo quizá podríamos designar a esta teoría-tipo como de la "importación legal", si no fuera que el vocablo "importación" quizá más propriadamente corresponda a la teoría del "cruce", y que no ha dejado tampoco de ser empleado como sinónimo de la "nacionalización", e incluso de la "importación para consumo".

La teoría de la "entrada" —o de la "importación", si se quiere— se verá también obligada, como la del "cruce", a manejarse con condiciones legales o exenciones para explicar "regímenes suspensivos" aduaneros (al menos algunos de ellos).

Ha tenido algún sostén entre nosotros y, en cierto modo, sus puntos legales de apoyo serían parecidos a los de la teoría del "cruce", tomados en otra inteligencia, y complementados con otras disposiciones de las ordenanzas.

En España podemos mencionar a SÁNCHEZ GONZÁLEZ ⁽⁶⁴⁾ como uno de sus sostenedores.

Esta teoría tiene un pretendido sustento adicional en países en que la legislación positiva prevé, por ejemplo, que en los llamados "regímenes suspensivos" (o en alguno de ellos) deba garantizarse el impuesto o deba pagarse en calidad de impuesto un importe en ciertos casos, aun cuando éste resulte correlativamente inferior al

(63) De allí que esta teoría resulte inaplicable si del régimen positivo surge que la obligación tributaria nace también en los supuestos de importación en contrabando. Nos hallamos en una teoría que podríamos denominar "intermedia" entre las del "cruce" y las de la "nacionalización", con una suerte de perfeccionamiento con respecto a la teoría de la "declaración".

(64) SÁNCHEZ GONZÁLEZ (El hecho, op. cit.).

previsto para la importación definitiva, y sólo cobrarse la diferencia entre uno y otro —eventualmente afianzada— de no reexportarse, tal como ocurre en determinados supuestos de "importación temporal" en España (65)

XIII. LA TEORÍA DE LA "IMPORTACION PARA CONSUMO"

No creemos que la teoría de la "importación para consumo" o de la "importación definitiva" sea una teoría novedosa, pues existen elementos de juicio doctrinarios, tanto nacionales como extranjeros, que le son totalmente aplicables.

Las características básicas del hecho gravado para esta teoría, sin entrar por el momento a los aspectos de detalle que igualmente son relevantes, serían los siguientes:

1º) es necesario el traspaso del límite aduanero, pero éste es insuficiente para la plena realización del presupuesto;

2º) es irrelevante que este traspaso, como así también que cualquier otro elemento integrante del presupuesto o aun éste mismo íntegramente configurado, constituyan asimismo un ilícito reprimido con una sanción "penal", sea por las normas de la legislación aduanera misma, sea por cualquier otra norma;

(65) El argumento de la garantía (MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A., *El hecho*, op. cit.) no nos parece convincente. Una garantía tanto puede tener por fin asegurar el eventual pago de una suma de dinero, por ser tal el objeto de lo afianzado, como tener el objetivo de afianzar el cumplimiento de una prestación de hacer (reexportar). Lo segundo es una de las tantas finalidades que puede cumplir una fianza, pues si bien éstas deben tener un valor apreciable en dinero, ello no implica que sólo puedan emplearse para garantizar prestaciones de dar sumas de dinero, sino que también pueden serlo para garantizar otras prestaciones, como las de dar otras cosas, de hacer o de no hacer. Y, si se trata de garantizar una reexportación futura en un plazo dado, que es lo que primero viene a la imaginación tratándose de algo que se denomina "importación temporal", la medida en dinero de lo afianzable en el momento que se garantiza, no sería ni más ni menos que el presumible importe de la prestación que es el objeto de la obligación que nacerá de no producirse la reexportación —o sea el pago de los derechos— con la adición de que la única forma de medir la fianza —si la exigida es por suma líquida— en el momento de exigirla son los derechos conocidos y vigentes en ese momento, resulten o no diferentes de los aplicables cuando la obligación tributaria surja. Si la obligación ha surgido con anterioridad o simultáneamente al tiempo en que se afianzó —como sostiene la teoría examinada— es evidente que, a falta de una disposición que disponga con validez la aplicación retroactiva de nuevos derechos fijados posteriormente, lo natural es una ulterior aplicación de los afianzados oportunamente si no se reexporta. Si la obligación tributaria no ha nacido aún al tiempo de afianzarse la importación temporal, no es menos evidente que, si se fijan luego derechos distintos con anterioridad al ulterior nacimiento de la obligación, serán estos últimos los que deban cobrarse —salvo que la ley expresamente organice un sistema de ultraactividad de la norma que estableció los afianzados y posteriormente modificados— resultando en su caso necesario cobrarse más o menos que lo afianzado al deudor de la obligación principal aunque nunca más al fiador que el importe líquido afianzado por éste, si su fianza fue prestada por un importe líquido. Si el fiador se obligó a pagar una suma de dinero indeterminada al tiempo de prestar la fianza, pero determinable como lo es una deuda tributaria a nacer, si nace, estando identificados la deuda y el deudor, entonces el fiador también responderá como tal por el impuesto debido cuando nazca la obligación aunque éste represente una suma mayor que el que se hubiera debido de nacer la obligación al tiempo que prestó la fianza. En este último caso, la obligación principal impone sus límites a su correspondiente obligación accesorias, debiéndose tener presente que el efecto inverso no es admisible, pues las limitaciones propias de las obligaciones accesorias carecen de relevancia para la obligación principal.

Tampoco nos convence el argumento demostrativo por generalización del hecho de que en ciertas importaciones temporales —como ocurre en España en virtud de la Disposición Preliminar cuarta del arancel español, y que también como caso de excepción puede ocurrir en Francia, por ejemplo, en ciertas circunstancias de admisión temporaria de artículos destinados a la ejecución de trabajos, según el art. 170 del Code des Douanes— pueda concre-

3º) no es necesario que se cumplan las formalidades aduaneras, incluidas eventualmente tanto la declaración como el pago o afianzamiento previos, pues el presupuesto fáctico se produce también sin ellos; y

4º) es imprescindible que el traspaso de la línea aduanera se efectúe "para el consumo interno", debiéndose entender esto en el sentido de la finalidad de acceder —en forma legítima o ilegítima— a la posibilidad puramente fáctica de la permanencia, conocida o no por la administración, de la mercadería en el interior por tiempo indefinido, incluso, llegado el caso (aunque no necesariamente), hasta su extinción, ya se produzca con el primer uso por ser un objeto "consumible" o, de no serlo, ya se produzca por el uso sucesivo o por el simple transcurso del tiempo y la acción de las fuerzas naturales, pues lo introducido es un objeto de la realidad, material (no necesariamente corporal, pues ello depende de las legislaciones), que, como tal, no es eterno. Esto último es lo que explica la calificación de "definitiva" aplicada a la "importación", y también suele hacer referencia a ella con otras expresiones, como "incorporación" "afectación" o "destinación" —con el significado corriente de la expresión y no con el específico aplicable en materia aduanera a ciertos regímenes legales— al "mercado interno" o a la "circulación económica" (66).

tarse una deuda tributaria positiva consistente en el pago de una parte de los derechos de importación generales, y que incluso puede incrementarse en función del tiempo de la duración de la permanencia (SÁNCHEZ GONZÁLEZ, *El hecho*, op. cit.). Tal situación sólo serviría para demostrar que, en estos particulares casos de "importación temporal" o de "admisión temporal", en realidad se ha producido el hecho gravado pero no que se haya producido también en todos los restantes, donde dicha situación no ocurre. El fenómeno sería igualmente explicable si —ya que en realidad se trata de regímenes diferentes— admitimos, como parece más razonable, que nos encontramos con situaciones distintas simplemente englobadas bajo una misma denominación, lo cual podría ser algo de lamentar doctrinariamente, pero que no altera la naturaleza jurídica de las cosas. En un caso, de la sola garantía, podríamos estar frente a supuestos en que no se ha realizado el presupuesto de hecho. En el otro, por el contrario, en que sí se ha producido el presupuesto y nacido la obligación, pero que existe asimismo un beneficio (exención parcial), unido a un cargo (*modus*) para el beneficiario consistente en la reexportación (y otras prestaciones más, de ser el caso), cuyo incumplimiento constituye una condición resolutoria de dicha reducción arancelaria. De todo ello sacamos en conclusión, únicamente, que estas situaciones no sirven para decidir la naturaleza del hecho gravado, pues cualquiera fuera éste puede llegarse a parecidos efectos. El problema es justamente al revés: se podría indicar la solución correcta correspondiente a las situaciones examinadas, de las distintas que pueden producir similares efectos, en base a saber cuál es el hecho que resulta gravado por la legislación positiva de que se trata. Y, si en el caso de las solas garantías en la importación temporal luego resulta que el derecho aplicable no es el vigente al tiempo de la admisión bajo dicho régimen sino el vigente al tiempo de un posterior despacho al consumo, entonces ya sólo hay dos alternativas: 1º) el legislador válidamente puede conferir efectos retroactivos, con relación a la realización del hecho generador, al establecimiento de los nuevos derechos; o 2º) la construcción teórica es errónea. No obstante, a su vez, tanto la posibilidad de una contestación afirmativa a la primera cuestión, como la negativa sobre la posibilidad de aplicación de los nuevos derechos, tampoco demuestran decisivamente que la construcción teórica sea verdadera. Oportunamente deberemos continuar con el tema al que ya hemos hecho una referencia en la nota (22).

(66) De acuerdo con ello, en la "importación para consumo" las diferencias más notorias —sin perjuicio de otras igualmente importantes que surgirán de un análisis más detallado— serían las siguientes:

a) con la teoría del "cruce": en los casos en que es irrelevante que sea "legal" o "ilegal", el traspaso de la línea es insuficiente para configurar el hecho gravado, aun cuando los elementos integrantes, o el elemento integrante del presupuesto para dicha teoría quedarían comprendidos en la "importación para consumo", que exige "más" para su configuración;

b) con la teoría de la "declaración": no es necesaria una configuración "legal" y la "importación para consumo" puede producirse tanto existiendo una "declaración" como faltando ésta, de modo que la "declaración" ni siquiera es, como tal, un elemento que integre (necesario) el presupuesto "importación para consumo";

Podemos encontrar en la doctrina ciertas expresiones que resultan ilustrativas sobre el significado de la teoría de la "importación para consumo". Por ejemplo, en una de sus obras JARACH nos dice, refiriéndose al presupuesto de hecho que examinamos, que es "la introducción de una mercadería dentro de la frontera aduanera para destinarla al mercado interno", o "para destinarla al consumo, al comercio o al empleo productivo en el interior del país" (67), expresiones estas últimas que pueden resumirse, como atinadamente lo ha observado ALDAO, en una sola palabra: "consumo" (68). Así, también en sentido equivalente, ALESSI señala que "el paso de la línea aduanera hace surgir una relación aduanera (relación regulada por la ley entre la aduana y el propietario de la mercadería), que esencialmente vendrá a constituir un derecho del estado (con la correspondiente obligación a cargo del propietario) al pago del impuesto solamente en el caso de que la mercancía sea destinada al consumo, es decir cuando su destino sea, según la ley, idóneo para hacer surgir la deuda aduanera" (69).

Aparece siempre con toda claridad que el presupuesto de referencia es de estructura compleja, por estar integrado por más de un elemento. Por un lado, la "importación" como traspaso o cruce de la línea, considerada como circunstancia simplemente física, o como un conjunto ya en sí mismo complejo considerado físicamente, según sea la posición que se tome al respecto. Por el otro, la finalidad "para consumo", que viene a adicionarse como otro elemento o, si se quiere, conjunto de elementos, a la "importación", calificándola. Así tomado, nos encontraríamos con lo que BERLIRI probablemente designaría como un "elemento calificador" integrante del presupuesto, y que incluso podría venir a representar el otorgamiento de una relevancia jurídica a la "voluntad" del llamado "contribuyente", siempre dentro de su postura (70).

c) con la teoría de la "nacionalización": no es necesaria una configuración "legal", y ni siquiera ~~aquello que se designa por "nacionalización"~~, no siendo elementos necesarios como tales el "pago" o fianza previos o simultáneos; resultan independientes, pues, la "nacionalización" como adquisición de un determinado *status* por las mercaderías importadas, y el hecho gravado por los derechos de importación, con soluciones propias y distintas para cada uno de ellos, que serán de naturaleza administrativa (en sentido estricto) en el primer caso y de naturaleza tributaria en el segundo; y

d) con la teoría de la "entrada": no son necesarios una configuración "legal", ni como tales el ~~cumplimiento de las formalidades aduaneras~~, pero ciertos supuestos considerados gravados para la teoría de la "entrada" no lo serán para la "importación para consumo" por la ausencia de la finalidad exigida por esta última (por ejemplo, importación o admisión temporales). En cuanto al significado del "para consumo" de la "importación", hemos expuesto en un artículo anterior un criterio coincidente con el indicado, pero sin hacer hincapié en el problema de la licitud o ilicitud del acceso a la circulación económica —es decir que ello eventualmente podrá servir tanto para la teoría de la "nacionalización" como para la teoría de la "importación para consumo". Ver SORTHEIX, *Las definiciones del origen y las mercaderías en cuya producción interviene más de un país. El principio de la transformación sustancial y sus criterios negativos (los procesos mínimos)* (D.A., IV-A, 481 y ss., en nota).

(67) JARACH (*El hecho*, op. cit., págs. 59 y 171).

(68) ALDAO, A. A. (*Los impuestos internos al consumo*, Bs. As., 1972, pág. 106).

(69) ALESSI (*Monopoli*, op. cit., págs. 267 y 307), citado por BERLIRI (*Principios*, op. cit., t. II, pág. 130, en nota).

(70) Ya hemos anticipado algo de esto en las notas (43) y (45). No obstante, para nosotros no se trata necesaria o exactamente de la subjetividad o calificación psicológica del hecho que lo constituye como "punible". Puede no ser una "voluntad subjetiva", en el sentido de que los hechos materiales por sí mismos permitan colegir racionalmente una intención con respecto a la relación entre el resultado de una acción u omisión y estas últimas, que entonces aparecen como "querido" en el caso del dolo, sino sólo de una "idoneidad objetiva y legal" de circunstancias fácticas, imputables o atribuibles a alguien en virtud del elemento subjetivo del hecho gravado, para revelar determinada finalidad, incluso con

Lo cierto es que esta finalidad, o elemento "calificador", puede ser presentado positiva o negativamente.

En el primer caso, se consideraría que, a la acción físicamente considerada, debe unirse en forma positiva la finalidad exigida, integrándola. Esta finalidad, positivamente considerada, puede surgir a su vez de acciones y de omisiones.

En el segundo se entendería que, a la acción físicamente considerada, la ley une una presunción *juris tantum* de que la finalidad requerida por el presupuesto va implícitamente unida a toda "importación", y sólo es descalificable por medios idóneos que destruyan la presunción mediante acciones (no omisiones) legalmente idóneas para dicho efecto.

Si VANONI no tuviese expresiones tan rotundas que nos han servido para encuadrarlo en la teoría de la "declaración" (71), en cuanto indica la necesidad de una voluntad *expresa* del propietario de destinar sus mercaderías al consumo interno, podríamos también incluirlo en esta teoría cuando dice que "el sistema del impuesto en sus fundamentos políticos y económicos nos llevan a mantener que el paso de la línea aduanera genera la obligación tributaria, en cuanto que a este paso está unida la introducción de la mercancía en el mercado interno" (72). Más aún, si se conclu-

abstracción total de la voluntad psicológica de este último, la que podría hasta llegar a estar totalmente ausente, ignorando incluso la producción del hecho físico cuando éste se realiza, y siquiera haberlo "querido" (aquí, con distinta significación). Esto último podría suceder, por ejemplo, con la importación de mercaderías náufragas; con la introducción en contrabando por alguien que transporta, sin saberlo ni quererlo, mercaderías ocultas por otro entre las suyas; con la introducción en contrabando por terceros de mercaderías sustraídas a su dueño, etc. No obstante, debemos advertirlo, en un caso podría haber eventualmente sólo hecho gravado; en el segundo, hecho gravado y hecho punible imputables a la misma persona que no es la que materialmente introduce; y, en el tercero, hecho punible para una persona y hecho gravado para otra. Estos problemas se vinculan, no sólo ya al elemento objetivo del hecho gravado, sino también al subjetivo y, además, una cosa es la "calificación" de contrabando aplicada al hecho, como el dolo específico de evitar o engañar a la aduana, y otra distinta puede ser la "calificación" del "para consumo", como introducción para permanecer indefinidamente, que se cumpliría tanto lícita como ilícitamente, *siendo siempre la misma* en cualquiera de estas últimas alternativas.

Con ello, no negamos —sino que compartimos— la afirmación de BERLIRI de que la *función y reglamentación* del impuesto son necesariamente diversas de la función y reglamentación de la pena "lo que, por tanto, no excluye que un ilícito pueda constituir un hecho jurídico del cual nacen consecuencias penales y consecuencias tributarias" (*Principios*, op. cit., pág. 339, en nota). Esto es bastante común en el derecho positivo, cuando del mismo hecho surgen obligaciones civiles de reparar y, paralelamente, penas. Pero aquí, el hecho punible y el hecho generador, integrados por su propia significación jurídica, serían distintos en virtud de éstas, aun cuando el soporte material de las respectivas significaciones —la circunstancia meramente física—, que asimismo integra tales hechos, pueden llegar, eventualmente (no necesariamente en todos sus elementos) a ser idénticos. También admitimos, pues, la posibilidad de que la "voluntad del contribuyente" puede adquirir relevancia jurídica como elemento "calificador" del hecho generador de un impuesto, como dice el mismo autor (op. cit., pág. 319), y que esto "recuerde de cerca" al delito doloso, siempre que ello se tome en el sentido que hemos expresado precedentemente tratándose del hecho gravado por los derechos de importación, y no en el sentido que BERLIRI asigna como alternativa de su teoría de la carga y que lleva a la teoría de la declaración, según vimos en nota (43) (*Principios*, op. cit., pág. 320). El mismo BERLIRI admite que el hecho generador puede producirse "independientemente de la voluntad de las partes" (*Principios*, op. cit., t. II, pág. 319, en nota), pero aquí se refiere a la "voluntad" ya en otro sentido, a una "voluntad" no manifestada expresamente con hechos positivos, lo cual no descarta una "voluntad" objetiva, que surja por la inacción y sus consecuencias necesarias, que también pueden llegar a ser "queridas", o no.

(71) Ver nota (44).

(72) VANONI (*Note sul debitore*, op. cit.). Tomamos la traducción de la cita de MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ (*El hecho*, op. cit.).

ye con CORTÉS DOMÍNGUEZ (73) que en esta frase VANONI explaya una posición que coincide plenamente con el caso de la presunción *juris tantum* a que acabamos de referirnos.

Con esto creemos haber dado el concepto de la teoría en lineamientos generales, como asimismo admitir que se presta a diversas modalidades o variaciones. Como oportunamente deberemos entrar en mayores detalles, al precisar una modalidad posible de ella que a nuestro juicio resulta aplicable a la legislación aduanera argentina actualmente en vigor, no parece oportuno extenderse más en esta instancia sobre el tema; salvo para señalar que, para sostenerla con anterioridad en nuestro país, tendría antiguos puntos de apoyo en ciertos artículos de las ordenanzas (102, 345, 825, etc., por ejemplo), y luego la expresión "para consumo" ha aparecido con posterioridad en muchas normas legales aduaneras, antes de la última reforma legislativa.

Que la normatividad en estos derechos reposa en un concepto económico y no en el simple cruce de frontera, ya había sido advertido hace mucho en otros países.

Ello ocurrió en Alemania desde la ley de 1939, e incluso en la práctica anterior, cuando se aplicaba la *Vereinzollgesets* (74). Con la legislación alemana actual, o sea la ley aduanera y las ordenanzas generales de aduanas de 1961, ambas recientemente reformadas en 1971, resulta fuera de toda discusión que el hecho gravado es el proceso económico de introducir los géneros importados en el comercio y la economía, con lo cual queda claramente definida la no sujeción en los supuestos de importación temporal, depósito o tráfico de perfeccionamiento. En ese país se ha llegado a la libertad de derechos, distinta de la arancelaria, para que las mercaderías que, siendo *res extra teloneum*, no forman o han dejado de formar parte del proceso de ventas, o no constituyen determinantes del precio (material de propaganda, equipaje, muestras comerciales), lo que es ir bastante lejos (75).

La reciente reforma a la legislación aduanera italiana en 1970 ha puesto fin a varias posiciones doctrinarias sostenidas en dicho país y que hemos venido mencionando. Ahora, el hecho gravado es claramente la importación definitiva por cuanto, según la reforma citada, la obligación aduanera no se crea por el paso de las mercaderías a través de la línea fronteriza, sino por su incorporación al consumo en el interior (76).

(73) CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Aspectos*, op. cit., en nota), recordado por MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ (*El hecho*, op. cit.).

(74) FLORIÁN-OLBERTZ (*República*, op. cit.). La *Vereinzollgesetz* o ley aduanera de la unión del 1-7-869 fue la legislación aduanera del famoso *Zollverein* alemán, unión aduanera de los estados alemanes anterior a la fundación del Reich alemán (1871), creada en 1833 primero como entidad de derecho internacional y posteriormente, como ley constitucional. Como se ve, ello no es compatible con las afirmaciones de MAYER, de acuerdo con lo que adelantamos en nota (35).

(75) FLORIÁN-OLBERTZ (*República*, op. cit.). Este concepto sobre la legislación alemana actual es reiterado por MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ (*El hecho*, op. cit.).

(76) TOMASONE, G. (*La administración de aduanas de Italia*, en Rev. "Aduanas", Madrid, N° 200, setiembre 1970).