

Un problema aduanero tributario bajo el enfoque de la teoría de los sistemas normativos

I. Introducción. Marco teórico.

El presente caso, clásicamente debatido en la jurisprudencia especializada argentina, se halla enmarcado en el conjunto de disposiciones legales del Código Aduanero (C.Ad.) que regulan la destinación suspensiva de tránsito de importación (1).

La destinación de tránsito de importación es aquélla en virtud de la cual mercadería (2) que carece de libre circulación en el territorio aduanero (3) es sometida al transporte dentro de dicho ámbito, desde una aduana de ingreso -punto fronterizo, puerto, o aeropuerto- hasta otra aduana para ser sometida a otra destinación aduanera (4).

En especial, me referiré al aspecto aduanero tributario de las seis situaciones posibles que el régimen en trato prevé respecto del arribo a destino de las mercaderías objeto de la destinación.

II. Descripción del ámbito fáctico del problema: el Universo del Discurso. El Universo de Acciones, el Universo de Propiedades y el Universo de Casos

La totalidad del marco circunstancial referido al aspecto aduanero tributario relacionado con el arribo de mercadería sometida al

régimen de tránsito de importación conforma, en el caso, el Universo del Discurso (UD).

A su vez, en el marco del UD, la totalidad del Universo de Acciones (UA) signado por todos los elementos individuales relevantes definitorios en común que puedan presentarse -Universo de Propiedades (UP)-, determinará la totalidad del Universo de Casos (UC) de posible acaecimiento. Y cada uno de los casos debe ser el resultado de una división efectiva; esto es, que todos los casos del UC deben ser conjuntamente exhaustivos, mutuamente excluyentes, y lógicamente no vacíos.

El UC se halla conformado, entonces, únicamente por las siguientes seis hipótesis:

(a) 1. Arribo regular de la mercadería a Destino.

(b) Arribo irregular o inexistente de la mercadería a destino, en razón de las siguientes circunstancias:

2. Arribo de la mercadería a destino con faltantes en la misma.

3. Falta de arribo de la mercadería a destino transcurrido un mes del plazo concedido para el tránsito.

4. Mercadería irremediamente perdida que no pueda ser utilizada por un tercero.

5. Mercadería irremediamente perdida que pueda ser utilizada por un tercero, con motivo de haber sido objeto de contrabando, acreditado, durante el tránsito.

6. Mercadería irremediamente perdida que pueda ser utilizada por un tercero, sin haberse acreditado a su respecto contrabando durante el tránsito.

Veamos, pues, qué respuestas otorga la ley para cada caso.

III. Descripción del ámbito normativo del problema: el Universo de Casos y el Universo de Soluciones.

En el ámbito normativo del problema interesan las soluciones que la ley brinda para cada una de las hipótesis que conforman el UC.

Dos son los aspectos que deben ser objeto de solución en cada uno de los casos referidos caso; a saber: (a) si existe -o no- obligación de pago de tributos aduaneros, y (b) de existir tal obligación, determinar quién es el deudor de los mismos.

Así, para el UC, la ley argentina prevé:

(a) 1. Arribo regular de la mercadería a Destino: no sujeción al pago de tributos aduaneros (5).

(b) Arribo irregular, o inexistente, de la mercadería a destino, con motivo de las siguientes circunstancias:

2. Arribo de la mercadería a destino con faltantes en la misma: obligación de pago de tributos; a cargo del transportista en solidaridad con su agente de transporte como deudores principales, y como responsables subsidiarios del pago -también de manera solidaria entre ellos- a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación (6).

3. Falta de arribo de la mercadería a destino transcurrido un mes del plazo concedido para el tránsito: obligación de pago de tributos; a cargo del transportista en solidaridad con su agente de transporte como deudores principales, y como responsables subsidiarios del pago -también de manera solidaria entre ellos- a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a

los beneficiarios del régimen de tránsito de importación (7).

4. Mercadería irremediamente perdida que no pueda ser utilizada por un tercero: no sujeción al pago de tributos aduaneros (8).

5. Mercadería irremediamente perdida por “sinistro” que hubiere sido legalmente comunicado a la Aduana, que pueda ser utilizada por un tercero, con motivo de haber sido objeto de contrabando, acreditado, durante el tránsito: obligación de pago de tributos; a cargo del generador del hecho gravado por la importación para consumo irregular causada por el contrabando (9).

6. Mercadería irremediamente perdida por “sinistro” que hubiere sido legalmente comunicado a la Aduana, que pueda ser utilizada por un tercero, sin haberse acreditado a su respecto contrabando durante el tránsito: obligación de pago de tributos; pero el sistema normativo no prevé el sujeto pasivo de dicha obligación tributaria (10).

Sigue ahora interpretar y representar el sistema normativo transcripto.

IV. Interpretación y representación del sistema normativo en análisis

Del sistema normativo transcripto (que denominaré S1) se interpreta, entonces, la siguiente clasificación de casos y soluciones.

(a) Casos:

1. mercadería arribada regularmente a destino o MAD (art. 304);

2. mercadería faltante o MF (art. 310);

3. mercadería no arribada a destino o MNAD (art. 311);

4. mercadería irremediamente perdida que no pudiere ser utilizada por un tercero o MPNU (art. 315, 1ra parte);

5. mercadería irremediamente perdida que sí pudiere ser utilizada por un tercero y que hubiese sido objeto de un contrabando acreditado o MPUCA (arts. 777 y 782); y

6. mercadería irremediamente perdida que sí pudiere ser utilizada por un tercero sin haberse acreditado a su respecto contrabando alguno o MPUNCA (art. 315, última parte).

(b) Soluciones:

1. O—p: donde “O” representa la obligatoriedad, y “—p” la negación de la acción o conducta del pago de los tributos que gravan la importación para consumo;

2. OpT: donde “O” representa la obligatoriedad, “p” la acción o conducta del pago de los tributos que gravan la importación para consumo y “T” el transportista y otros como sujetos obligados al pago;

3. OpC: donde “O” representa la obligatoriedad, “p” la acción o conducta del pago de los tributos que gravan la importación para consumo y “C” el contrabandista como sujeto obligado al pago; y

4. OpX: donde “O” representa la obligatoriedad, “p” la acción o conducta del pago de los tributos que gravan la importación para consumo, y “X” la ausencia de la indicación del obligado al pago.

Según la ley argentina, entonces, S1 se representa del siguiente modo:

GRÁFICO 1

UC	MAD	MF	MNAD	MPNU	MPUCA	MPUCNA	US
1.-)	+	-	-	-	-	-	O—p
2.-)	-	+	-	-	-	-	Op Tta y Otros
3.-)	-	-	+	-	-	-	Op Tta y Otros
4.-)	-	-	-	+	-	-	Op
5.-)	-	-	-	-	+	-	OpC
6.-)	-	-	-	-	-	+	OpX

{ NOTAS }

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Código Aduanero, Capítulo Sexto “Destinación Suspensiva de Tránsito de Importación”, Título II “Destinaciones de Importación”, Sección III “Importación”.

(2) Conforme al art. 10 del C.Ad. es todo objeto susceptible de ser importado o de ser exportado; esto es, introducido o extraído -respectivamente- (art. 9, id.) del territorio aduanero, que es el ámbito en el cual se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones económicas (art. 3, id.).

(3) Lo cual significa que no ha sido importada para consumo, esto es para ser incorporada definitivamente (art. 636, C.Ad.) al circuito económico del territorio aduanero.

(4) Si el destino del tránsito es una aduana nacional a fin de ser importada para consumo, el tránsito será interior; en tanto si el destino del tránsito es otra aduana nacional a fin de oficiar de egreso del territorio aduanero (esto es, la mercadería, atraviesa el

territorio aduanero, sin incorporarse a su circuito económico) el tránsito será directo (v. arts. 296 y 297, C.Ad.). Precisamente la destinación es suspensiva, porque su incorporación definitiva al circuito económico del territorio aduanero a través de la importación para consumo es potencial, la aplicación de los tributos respectivos y las restricciones económicas directas permanece en suspenso hasta entonces (arts. 304 y 305, C.Ad.).

(5) Código Aduanero - Artículo 304. -”La importación de la mercadería bajo el régimen de tránsito de importación no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios.”.

(6) Código Aduanero - Artículo 310: “Cuando resultare faltar mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo.”; y Artículo 312: “En

los supuestos previstos en los art. 310 y 311, se considerará al transportista o a su agente, en su caso, como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias y como responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, quienes podrán invocar el beneficio de excusión respecto del deudor principal.”.

(7) Código Aduanero - Artículo 311: “Transcurrido el plazo de un mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación arribare a la Aduana de salida o interior, según correspondiere, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo.”; y Artículo 312, transcripto en la precedente nota 7.

(8) Código Aduanero - Artículo 315, primera parte: “La mercadería irremediamente perdida por algún sinistro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiere sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el art. 308 no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero...”.

(9) En tal caso el sistema normativo se integra con las disposiciones comunes a todos los tributos aduaneros. Código Aduanero - Artículo 777: “La persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos.”; y Artículo 782: “Los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación responden solidariamente por los tributos pertinentes.”.

Como se advierte, para el caso 6.-) ninguna norma de S1 indica el sujeto responsable pago de los tributos en los casos en que la mercadería se haya irremediablemente perdido, y pudiere ser utilizada por un tercero sin haberse acreditado a su respecto contrabando alguno.

Por ello, cabe válidamente afirmar que S1 padece de una patología: es incompleto, por contener una laguna.

Prueba de ello es que el supuesto (tan lamentablemente común) ha sido motivo de muchas controversias, con motivo de las cuales -consecuentemente- se han esgrimido diversas posiciones.

V. Las reacciones jurisprudenciales

En el supuesto de la última parte del art. 315 del Código Aduanero -casos en los que la mercadería se haya perdido y pudiere ser utilizada por un tercero-, la posición jurisprudencial mayoritaria, ante la mera ausencia de pronunciamiento judicial que acredite la comisión del contrabando por robo y sus autores por falta de acreditación de dichos extremos, le atribuía la responsabilidad tributaria al transportista y a su agente de transporte, con base en el art. 312 C.Ad. (antes transcrita) (11), y aún con absoluta independencia del estado del trámite de la causa penal (lo cual hubiese podido generar escándalos jurídicos) (12).

Una segunda postura, aunque minoritaria, aparece como más integradora, sistemática y subjetiva, teniendo en cuenta el principio general aduanero tributario conforme al cual quien realiza el hecho gravado es el deudor del tributo (art. 777, C.Ad.), reivindica que “los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación responden solidariamente por los tributos pertinentes.” (texto art. 782, id.). En efecto, el desviar la mercadería que carece de libre circulación de las rutas señaladas para su importación sustrayéndola del control del servicio aduanero resulta configurativo del tipo delictivo de contrabando previsto en el art. 864 inc. a) del C.Ad; más aún, si a fin de cometer el contrabando se comete un hurto o, en el caso, más precisamente un robo de la mercadería, el delito referido resultará agravado por la comisión de un delito medio para consumar el contrabando (art. 865 inc. d), id) (13). Sin embargo, claro está que para responsabilizar al contrabandista (o ladrón contrabandista), y sus autores, cómplices instigadores, encubridores y beneficiarios del delito habrá que probar el hecho, que mismo constituyó

contrabando (en su caso mediando robo), y el grado de participación de los sujetos. En tales casos, es claro que en el supuesto de la mercadería sometida a un tránsito de importación que se “extravía” (dicho en términos apropiados se contrabandea, o roba para contrabandear) previsto en el art. 315 en cuestión del Código Aduanero, el responsable tributario es el contrabandista (o, mejor dicho, ladrón contrabandista), en los términos de los arts. 777 y 782 del mismo ordenamiento.

Empero, esta última tesis tropieza con un obstáculo: ¿quién debe ser el sujeto responsable del pago de los tributos en el caso del art. 315 cuando ninguno de las circunstancias delictivas apuntadas puedan probarse? Es en estos supuestos donde aparecen otras posturas, en ocasiones “metajurídicas”, ya sea basadas en la necesidad de evitar maniobras de “autorobos” que no se pueden acreditar, o bien basadas en criterios fiscalistas (14).

Finalmente, la Corte Suprema zanjó la cuestión (al menos por el momento) sentando el criterio conforme al cual el transportista y su agente de transporte aduanero únicamente podían dispensarse de la “obligación que les pesa” sobre el pago de los tributos en el supuesto del art. 315 del C.Ad. (casos en los que la mercadería se haya perdido y pudiere ser utilizada por un tercero) si, habiendo adoptado previamente todas las medidas de seguridad adecuadas, el robo se produjere a mano armada implicando una fuerza irresistible (15); fijándose, de tal suerte, como parámetro, cuán eficaz es la medida que el transportista adopta para evitar ser víctima de un robo (16).

Ahora bien, cierto es que conforme a la prescripción del art. 16 del Código Civil Argentino (17) un juez no puede dejar de resolver ante supuestos de lagunas, en mi opinión, en el supuesto del apartado final del art. 315 del C.Ad., sin mediar contrabando acreditado, el principio-garantía constitucional de reserva legal en materia tributaria impide que, en derecho, la obligación de pago de los tributos aduaneros le pueda ser exigida un sujeto determinado (18).

Antes bien, para el caso nos parece más directo, y adecuado, aplicar el precepto del art. 311 (falta de arribo del medio de transporte) para el cual -como vimos- el art. 312 prevé el sujeto pasivo de la obligación tributaria (19).

A fin de poder regularizar la situación de hecho, durante el año 2013 ha recibido iniciativa en el Congreso Nacional un proyecto de ley a fin de atribuirle al

transportista y al agente de transporte aduanero la responsabilidad aduanera tributaria en caso de contrabandos por robo (20).

VI. Necesidad de modificación del sistema normativo. Conclusión a modo de ejemplo

La pregunta esencial, en esta instancia, estriba en la posibilidad de determinar, de lege ferenda, cuál sería la “norma más adecuada” para completar S1, y -en su caso- sobre qué parámetros se determinaría.

Para ello resultan muy útiles ciertas teorías elaboradas para resolver cuestiones judicialmente (21).

Atienza (22) señala tres clases de teorías de la decisión judicial.

La primera, que denomina irracionalista, es la de Alf Ross, quien sostiene que a falta de previsión normativa la decisión será arbitraria, en tanto más voluntaria que racionalista.

La segunda, que denomina hiperracionalista, es la de Ronald Dworkin, para quien -ya en las normas preexistentes como en los principios jurídicos- siempre existe una respuesta correcta para cada caso.

La tercera, que denomina de la argumentación jurídica, constituye una posi-

ción intermedia entre las dos primeras, es la de Neil MacCormick, para quien en casos de lagunas normativas es posible crear la norma más adecuada a partir -dado que no lo integra- del sistema jurídico preexistente. Si se cumplen con los requisitos de la argumentación jurídica, para Robert Alexy la decisión tomada puede ser calificada de “racional”(23).

Bajo esta última posición, la integración de una laguna normativa debería realizarse mediante la creación de una norma a través de un procedimiento de subsunción que cumpla con las condiciones de consistencia y coherencia en relación con el sistema jurídico de que se trate. Una decisión es consistente, cuando se basa en premisas normativas que no entran en contradicción con normas válidamente establecidas. Y un sistema normativo es coherente, si puede subsumirse bajo los principios normativos del sistema jurídico en cuestión.

Sobre la base de la esta última noción intentaré completar el sistema, generando una norma para cubrir la laguna, que resulte consistente y coherente con S1.

Para una mejor ilustración, a continuación modificaré la descripción de la matriz realizada en el Gráfico 1 en el siguiente cuadro.

GRÁFICO 2

CASO	OBLIGACIÓN DE PAGO	RESPONSABLE
1.-) MAD	O—p	---
2.-) MF	Op	Tta y Otros
3.-) MPNAD	Op	Tta y Otros
4.-) MPNU	O—p	---
5.-) MPUCA	Op	C
6.-) MPUCNA	Op	X

Partiendo de la base que inducir la respuesta coherente, consistente y exacta a partir de los principios del sistema resulta imposible, sino que sólo pueden inducirse los límites de una decisión coherente y consistente, no sería irrazonable concluir que la solución de lege ferenda más armónica con el sistema en trato (casos de mercadería irremediablemente perdida durante tránsito de importación, cuando aunque no pueda ser habida pudiere ser utilizada por un tercero, sin haberse acreditado a su respecto contrabando) sería

atribuir la responsabilidad solidaria del transportista o a su agente, en su caso, como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias y como responsables subsidiarios del pago -con beneficio de excusión-, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieran derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación. ●

Cita on line: AR/DOC/2525/2015

{ NOTAS }

(10) Código Aduanero - Artículo 315, última parte: “La mercadería irremediablemente perdida por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiere sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el art. 308 no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerara irremediadamente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un tercero.”
 (11) Hasta la fecha en que se escriben estas líneas, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, en “Pirelli Energía Cables y Sistemas De Argentina S.A.” (TFN 19133-A) del 17/4/2006, en “Industria Metalúrgica Sudamericana S.A.” (TF 19.309-A) del 19/5/2006, en “Varcent S.A.C.I.F. (TF 19.634-A) del 28/11/2006, en “Galeano” (TF 26/2/2009-A) del 26/2/2009, en “Agencia Marítima Nortemar S.A.” (TF 25.226-A) del 22/10/2009, en “Capo-

villa” (TF 24.651-A) del 11/12/2009; Sala G en “Torres” (TF 19.434-A). En igual sentido, la CNFed. Cont. Adm., Sala I en “Panamericana De Plástico” (TF 5.990-), Sala II en “Sarciat” (TF 8.476-A del 13/6/2000) Sala IV en “Renault Argentina S.A.” (TF 15.927-A) del 1/3/2007, en “Alcaráz” (TF 22.721-A) del 3/10/2012.
 (12) Hasta la fecha en que se escriben estas líneas, CNACAFed, Sala IV, en “Difar Comercio Importación y Exportación LTD” (TF 23.956-A) del 26/3/2013.
 (13) Hasta la fecha en que se escriben estas líneas, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, en “Rodríguez” (TF 17.746-A) del 9/9/2003, en “Transporte San Francisco S.A.” (TF 22.674-A) del 29/10/2009, en “Nuestra Señora De La Asunción” (TFN 17.714-A) del 10/3/2004, en “Transportes Gargano S.A.” (TF-19.626-A) del 22/3/2006, en “GAGO” (TF 22.831-A) del 29/9/2008 y en “Transporte San Francisco S.A.” (TF 22.674-A) del 29/10/2009.
 (14) No bastaron pronunciamientos -aunque aislados- que sólo vertieron consideraciones de orden práctico,

sugiriendo la contratación de seguros a fin de evitar las pérdidas de todas las partes Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, voto del vocal Christian Marcelo González Palazzo, en “Transporte De Alfredo Rivas Abuín” (TF 24.301-A) del 21/9/2011.
 (15) CSJN en “TEVELAM S.R.L.” (Tº 317, fº XLVI) del 11/12/2012.
 (16) Hasta la fecha en que se escriben estas líneas, CNFed.Cont. Adm., Sala IV, en “Transtex S.A.” (TF 21.930) y “Thone” (TF 21.958-A), ambos del 30/6/2013.
 (17) “Si una cuestión civil no puede resolverse, ni por las palabras, ni por el espíritu de la ley, se atenderá a los principios de las leyes análogas; y si aún la cuestión fuere dudosa, se resolverá por los principios generales del derecho, teniendo en consideración las circunstancias del caso.”
 (18) Constitución Nacional, arts. 4, 17, 75 inc. 1) y 76.
 (19) Ver notas 8 y precedentes; sin dejar de destacar que el hecho tipifica en la infracción del art. 973 del Código Aduanero: “Transcurrido el plazo de 1 mes contado

a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del transporte efectuado bajo el régimen de tránsito de importación o el de removido, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería arribare a la Aduana de salida o de destino, según correspondiere, el transportista será sancionado:?
 a) Cuando se tratase de tránsito de importación, con una multa de 1 a 5 veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo? Esta multa no podrá ser inferior al 30% del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no estuviere gravada. Si la importación para consumo se encontrare prohibida se aplicara además el comiso de la mercadería en infracción;...”
 (20) Hasta la fecha en que se escriben estas líneas, bajo trámite de referencia S-1286/13.
 (21) Sigo en esta tarea los lineamientos de Juan Pablo Alonso en “Un caso difícil en el Código Civil Español”, Doxa 17-18 (1995), pp. 403 y ss.
 (22) ATIENZA 1991, p. 133.
 (23) ALEXY, 1978, p. 37.