

POSIBLE REPETICIÓN POR EL PAGO DE TRIBUTOS EFECTUADOS POR EL IMPORTADOR ANTE EL HECHO GRAVADO POR EL FALTANTE A LA DESCARGA

por PILAR IZURIETA Y SEA

SUMARIO

- I.- El faltante a la descarga como hecho gravado irregular.
- II.- La exigencia del pago anticipado del importador quien, al hacerlo, desconoce el faltante.
- III.- La procedencia de la repetición del pago de los tributos sobre el faltante hecho por el importador.
 - III-1 Posición que niega la posible repetición.
 - III-2 Posición que considera procedente la repetición por el importador. Fundamentos.
- IV. Conclusiones.

I. EL FALTANTE A LA DESCARGA COMO HECHO GRAVADO IRREGULAR.

El Código Aduanero considera faltante en la descarga la diferencia que surge entre lo descargado y el manifiesto de la carga correspondiente por no hallarse toda o parte de la mercadería allí declarada¹.

Ante la existencia de un faltante en la descarga, en el Código Aduanero se determina que se deben justificar las diferencias que surjan del manifiesto general de carga. El plazo varía según el medio de transporte utilizado. El plazo se cuenta desde la finalización de la descarga. Cuando no se justifica en tiempo y forma la ley presume "*juris et de jure*" y al so-

lo efecto tributario que la mercadería faltante fue importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición.

El transportista y el agente de transporte aduanero son responsables solidariamente de las obligaciones tributarias que se generen, por esa irregular destinación a consumo².

*"La ley por esta vía crearía, en realidad, un nuevo hecho gravado al que, por comodidad metodológica consideraría asimilado al tradicional, lo que sucedería con otros supuestos también contemplados, al igual que éste, en el artículo 638"*³.

El art. 777 Código Aduanero dice "*La persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos*".

1. Enrique C. Barreira, "Código Aduanero, Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo II-A, pág. 59, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986.

2. El art. 142, apartado 2 del Código Aduanero establece: "*Cuando las diferencias no hubieran sido justificadas en la forma prevista en el apartado 1, se presumirá sin admitirse la prueba en contrario y al sólo efecto tributario, que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las correspondientes obligaciones tributarias*". Esta norma contemplada para la vía acuática, se reitera para la vía terrestre, tanto para automotores (art. 151, ap. 2) como para ferrocarril (art. 157, ap. 2), como también para la vía aérea (art. 164, ap. 2).

3. Enrique C. Barreira, obra citada, Tomo II-A, pág. 60.

En la importación la única destinación que se encuentra gravada con tributos aduaneros es la importación para consumo, puede producirse la misma en forma regular o irregular⁴.

Cuando se produce en forma regular el hecho gravado se produce con el acto del libramiento aduanero de la mercadería, pues a partir de ese momento la mercadería puede permanecer en forma indeterminada en el territorio aduanero.

Pero con anterioridad al libramiento, se debieron pagar los tributos aduaneros. Y el pago se debe realizar con anterioridad al registro de la solicitud de importación para consumo, como lo establece el Decreto 249/91.

Este pago previo constituye un anticipo que está supeditado al hecho de que el libramiento —y con ello la importación para consumo, que es el hecho gravado— se produzca, de manera que si en definitiva ese hecho no llegara a producirse, el importe de este anticipo del contribuyente le tendría que ser devuelto, porque se transformaría en un pago sin causa⁵.

II. LA EXIGENCIA DEL PAGO ANTICIPADO DEL IMPORTADOR QUIEN, AL HACERLO, DESCONOCE EL FALTANTE.

En este artículo nos ocuparemos del caso que se suscita cuando el importador registra la solicitud de destinación aduanera de importación para consumo, desconociendo que la mercadería que él declara, en realidad no ha arribado al territorio aduanero, produciéndose en consecuencia un faltante en la descarga y, por dicha ignorancia, paga los tributos aduaneros,

incluidos los tributos de las mercaderías faltantes⁶.

Este hecho gravado no es el previsto en los artículos 635 y 636 del Código Aduanero, por lo tanto el transportista deberá abonar aunque no se compruebe el efectivo libramiento a plaza. Este no es el caso clásico en el que es el importador quien es considerado deudor de los tributos por ser él quien realiza el hecho gravado con el libramiento de la mercadería a plaza.

En el caso de faltante en la descarga el importador aun no ha recibido la mercadería y no ha realizado el libramiento, consecuentemente, no hay hecho gravado para él. Lo que ha hecho es un pago anticipado.

En efecto, los tributos aduaneros, tasas y servicios de la mercadería que resultó faltar, atento lo establecido en los arts. 142, 151, 157 y 164 del Código Aduanero deben ser abonados por el transportista y el agente de transporte aduanero.

III. LA PROCEDENCIA DE LA REPETICIÓN DEL PAGO DE LOS TRIBUTOS SOBRE LA MERCADERÍA FALTANTE, REALIZADO POR EL IMPORTADOR.

Ante este panorama nos preguntamos: ¿el importador, que pagó los tributos correspondientes a mercaderías faltantes en la descarga, tiene derecho a repetir del servicio aduanero los tributos pagados?

Ante esta circunstancia tenemos dos interpretaciones que han tenido recepción en la jurisprudencia y en parte de la doctrina: una de ellas sostiene que el importador no tiene dere-

4. La mercadería ingresa al territorio aduanero en forma regular, previo cumplimiento de las formalidades legales exigibles. La forma irregular de ingreso de la mercadería esta contemplada en el artículo 638 del Código Aduanero, cuando la mercadería ingresa por vía de contrabando; cuando la ley presume "*juris et de jure*" que la mercadería fue importada para consumo, incisos b, c y d; y cuando no se cumplen las obligaciones en las importaciones temporales incisos e y f. Ver Mario A Alsina, Ricardo Xavier Basaldúa y Juan Patricio Cotter Moine, "*Código Aduanero. Comentarios, antecedentes y concordancias*", Tomo IV, pág. 166, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986.

5. Juan Patricio Cotter Moine, "*Importación para consumo*", en Enciclopedia Jurídica Omeba, Apéndice, Tomo II, pág. 451, Buenos Aires, 1976.

6. Recordemos que conforme al Decreto 249/91, el pago de los tributos debe hacerse previamente al registro de la solicitud de destinación aduanera.

cho a repetir de la aduana los tributos pagados por las mercaderías faltantes. La otra posición en la que nosotros creemos, considera que la acción contra la aduana es procedente por las razones que se desarrollaran a continuación.

III-1. POSICIÓN QUE NIEGA LA POSIBLE REPETICIÓN.

La posición que niega la posible repetición del servicio aduanero, tiene acogida en un fallo⁷ que determinó: "...quien realiza un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera, es deudor de éstos y, por tanto, no puede restarse efecto extintivo de la obligación tributaria al pago efectuado por el sujeto obligado, es decir, el importador..."

Se estableció así que el importador que cancela los tributos por el faltante, extingue la obligación del transportista al pago de los mismos, atento que aunque los obligados a cancelar el pago, por lo dispuesto en el art. 142 Código Aduanero son el transportista y el agente de transporte ambos solidariamente, considera que no se puede desconocer el principio sentado en el art. 777 del mismo cuerpo legal.

En los hechos, este criterio crea una solidaridad pasiva entre el importador y el transportista, por el faltante en la descarga.

No nos parece apropiado que la jurisprudencia cree esa responsabilidad pasiva, pues la forma de dar nacimiento a la misma es por medio de una ley. Y debemos poner en conocimiento del lector que no existe ninguna responsabilidad, ni establecida en el Código Aduanero ni en ley especial, por la cual el importador responda tributariamente por el faltante a bordo o al concluir la descarga.

La entonces Administración Nacional de Aduanas formuló un cargo contra el transportista por no haber pagado los tributos aduaneros por un faltante en la descarga, que dio ori-

gen a las actuaciones que derivaron en el fallo comentado. El transportista se defendió expresando que los tributos aduaneros por el faltante los había abonado con anterioridad el importador.

El servicio aduanero persiguió el cobro, de quien el art. 142 y concordantes determina como sujeto pasivo, es decir el transportista. De esta postura se puede entender que el importador puede repetir lo pagado, sino estaríamos ante un enriquecimiento sin causa, por parte del Estado Nacional.

Lo que la sentencia impidió es que el servicio aduanero perciba dos veces el mismo tributo. Pero a nuestro entender el fin no justifica los medios. Atento que el importador podría haber iniciado la acción de repetición contra la aduana, y de este modo el Estado no estaría percibiendo dos veces los tributos. También podría el Estado Nacional una vez percibido el tributo por quien corresponde devolver al importador lo pagado por éste.

En el caso de faltante a la descarga nos encontramos ante una destinación aduanera a consumo irregular, establecida por los arts. 142, 151, 157 y 164 del Código Aduanero, al disponer que presume de oficio que la mercadería faltante fue importada para consumo al sólo efecto tributario.

Por lo tanto, los generadores del hecho gravado son el transportista y el agente de transporte, resultando ser los deudores según el artículo 777 del mismo cuerpo legal.

Parte de la doctrina⁸ sostiene que el pago efectuado por el importador por el total de la mercadería libera al transportista y al agente de transporte del pago de los tributos por el faltante observado en la descarga, por ser un pago válido por un tercero, tornando imposible la acción de repetición del importador contra la aduana, dejándole como única alternativa el accionar contra el transportista o el agente de transporte.

7. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala I, autos "Delfino Naviseas Maritima S.A.", sentencia del 22/10/85.

8. Jorge Celso Sarli, "Reflexiones acerca de las Declaraciones inexactas en el Despacho de Mercaderías de Importación", Revista de Estudios Aduaneros, pág. 59, año VI, N° 10, Buenos Aires, 1997.

Considera que es válido el pago ya que el importador paga por cuenta de un tercero.

III-2. POSICIÓN QUE CONSIDERA PROCEDENTE LA REPETICIÓN POR EL IMPORTADOR

No compartimos la posición reflejada en el punto precedente por diferentes razones que pasamos a exponer.

El pago que realiza el importador es, como hemos visto, un anticipo a cuenta por un hecho que nunca se va a realizar por lo que deviene sin causa respecto del importador, ya que se le frustra la libre disponibilidad de la mercadería.

Si el importador hubiera sabido que la mercadería no había arribado a territorio aduanero, nos preguntamos: ¿hubiera efectuado el pago? No podemos presumir una liberalidad a favor del transportista, pues la liberalidad no se presume. Así lo indica el artículo 874 del Código Civil, conforme al cual *"la intención de renuncia no se presume, y la interpretación de los actos que induzca a probarla debe ser restrictiva"*. Y lo corrobora el artículo 1818 del mismo cuerpo legal, según el cual *"La donación no se presume..."*

Es pacífica y reiterada la jurisprudencia que refleja esta postura: *"La renuncia de derechos no se presume por cuanto, en principio, tampoco se presume la intención de hacer una liberalidad. Y toda vez que la interpretación de los actos que induzcan a la probarla debe ser restrictiva, en caso de duda, debe juzgarse que no ha existido"*⁹.

El Código Civil en su artículo 727 permite realizar el pago por un tercero, pero para que haya pago por un tercero, quien lo efectúa debe saber que no cumple una obligación propia¹⁰.

Del derecho romano proviene el principio que determina que *"lo que se da por error puede ser repetido, lo que se da voluntariamente no puede ser repetido, por que es donación"*¹¹.

El que paga conscientemente lo que sabe que no debe, realiza un acto jurídico cuya causa puede variar. Si obra con una intención liberal, hace una donación disimulada en la forma de pago de una deuda ficticia¹².

No es el caso de nuestro importador que paga creyéndose deudor por haber registrado la solicitud de importación para consumo. Importación que nunca va a llegar a su fin.

El Código Civil en el artículo 784 establece que: *"El que por un error de hecho o de derecho, se creyera deudor, y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que la recibió"*.

Ya en el derecho romano se consideraba que existía pago indebido cuando se había pagado una deuda inexistente, ya sea que se tratase de una deuda que no había jamás existido, ya de una obligación que hubiera dejado de existir.

La redacción de los artículos 784 y 790 del Código Civil, no dejan lugar a dudas. Lo confirma, finalmente, el artículo 791, inciso 6, al no admitir la acción de repetición, cuando el pago se hace con pleno conocimiento¹³.

El tercero que paga lo que no debe, realiza un pago indebido, equiparable al pago de una deuda inexistente. Es necesario que haya habido un error, que el tercero haya pagado en la creencia de ser él mismo el deudor de la obligación.

La inexistencia de obligación se da cuando se pagaron los tributos aduaneros por una mercadería que el importador creía que iba a recibir, pero que no nunca le fue entregada, por faltar en la descarga.

9. Cámara Nacional en lo Civil, Sala F, 8 de mayo de 1974, *"Chiesa Galy, Horacio P. cl Central, S.A."*

10. Cámara Nacional en lo Civil, Sala D, 6 de abril de 1960, publicado por AcdeI Ernesto Salas, *"Código Civil anotado"*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1984.

11. "Ejus consulto donatio est": Digesto, L, 17^o, 53, citado por Alfredo Colmo, *"De las Obligaciones en General"*, pág. 478, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1961.

12. Ripert Boulanger, *"Derecho Civil"*, Tomo V, pág. 247, *"La Ley"*, Buenos Aires, 1965.

13. Raymundo M. Salvat. *"Tratado de Derecho Civil Argentino. Obligaciones en General"* Tomo II, pág. 546/547, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1953.

Llambías define el pago indebido como “*al pago que no habilita al «accipens» para retener lo pagado*”. Hay diferentes casos de pago indebido uno de ellos es “*el pago de una deuda ajena efectuado por quien a causa del error padecido cree ser deudor y por eso paga*”¹⁴.

Existen requisitos para tipificar este caso como de pago indebido a saber:

1º) Debe existir el pago, que constituye el objeto de la obligación.

2º) El acreedor debe serlo y tiene título para recibir el pago que no es sin causa.

3º) Debe haber un vicio de error idóneo el cual es fundamental para que exista el pago indebido.

En el caso que nos ocupa el importador pagó los tributos. La Aduana es la acreedora y tiene título para cobrar, por dicho motivo, podrá hacer efectivo su crédito contra el verdadero deudor y el vicio de error es idóneo al recaer sobre la naturaleza del acto ya que el importador se cree el deudor.

El artículo 791 Código Civil establece que “*no habrá error esencial, ni se puede repetir lo que se hubiese pagado, en los casos siguientes: ... inciso 6) cuando con pleno conocimiento se hubiere pagado la deuda de otro*”.

En el caso que analizamos el importador paga incurriendo en el error de considerarse deudor de los tributos aduaneros, atento que solicitó la importación para consumo y por el principio del artículo 777 Código Aduanero se considera deudor de los tributos.

Pero desconoce que la mercadería que él quiere importar no existe y, por ende, que el hecho gravado que él tiene en vista nunca va a suceder. También desconoce que se produjo otro hecho gravado (presumido) que no lo produjo él sino que fue realizado con anterioridad, desde que, existe el faltante en la descarga. Por lo tanto, hay presunción legal de la introducción de la mercadería al territorio aduanero como importación irregular para consumo

y al solo efecto tributario; los obligados al pago de los tributos son el transportista y el agente de transporte, y por dicho motivo previene temporalmente a la solicitud realizada por el importador.

Borda comentando el artículo 791 da la siguiente definición: “*...para que el pago hecho por el tercero sea válido, debe realizarse con conocimiento de que se paga la deuda de otro. Si, por el contrario, el tercero pagó creyéndose deudor, habrá pago sin causa que como tal, es repetible*”¹⁵.

Otro camino que sustenta la procedencia de la acción de repetición contra la Aduana es la aplicación del artículo 792 del Código Civil: “*El pago efectuado sin causa, ... puede ser repetido, haya sido o no hecho por error*”.

La causa es aquí la fuente jurídica de la obligación. En el caso que analizamos, la causa, es el hecho gravado por parte del importador, que nunca llegará a producirse para éste pero que si existe para el transportista.

El pago deviene sin causa, porque la causa futura de la obligación no se realiza, o porque considerándola existente hubiera dejado de existir.

Hay lugar a la “*condictio sine causa*” cuando desde un principio se ha obligado sin causa, o ésta ha tenido su efecto antes de contraerse la obligación, o no ha tenido lugar dice la ley, y se distingue de la “*condictio indebiti*”, en que esta acción se da sólo cuando el pago se ha hecho por error, mientras el que paga en virtud de una causa futura o por una existente, pero sujeta a desaparecer, paga condicionalmente para cuando la causa futura exista o no desaparezca la existente; si la condición no se cumple, el pago no tiene razón de ser y puede ser repetido, porque no hay causa¹⁶.

En el caso que estamos estudiando el importador paga anticipadamente los tributos aduaneros, por una obligación futura: que la mercadería arribe.

14. Jorge Joaquín Llambías, “*Código Civil Anotado*”, Tomo II-A, pág. 714, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

15. Guillermo A. Borda, “*Tratado de Derecho Civil - Obligaciones*”, Tomo I, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1976.

16. José Olegario Machado, “*Exposición y comentario del Código Civil*”, Tomo II, pág. 627, Félix Lajouane, Buenos Aires, 1898.

En el faltante a la descarga queda acreditado que la causa futura desaparece para el importador y nace para el transportista.

Alterini, Ameal y López Cabana definen: que no hay obligación cuando el "solvens" no es deudor, "...ocurre cuando el que paga es un tercero no deudor"¹⁷.

Todo pago supone una deuda. Lo que ha sido pagado sin ser debido ha sido pagado sin causa, por dicho motivo es nula y el que ha pagado puede recuperar lo que ha dado.

El caso de repetición se da en dos supuestos: a) no hay ninguna obligación entre el que paga y aquel que recibe; y b) la obligación existe pero es nula o resuelta.

En el caso del importador nos encontramos con el supuesto a) entre el importador y la Aduana no existe obligación de pagar el tributo. La aduana difícilmente iniciará una acción de pago contra el importador por los tributos del faltante ya que los arts. 142, 151, 157 y 164 Código Aduanero son muy claros en determinar quiénes son los obligados. Por dicho motivo no existe causa de obligación.

Lo que debemos hacer notar al lector es que aquí a diferencia de lo que ocurre en materia de pago por error, no hay necesidad de invocar error alguno. Es que el error está contenido, precisamente, en la ausencia de la causa en cuya virtud se ha hecho el pago. Probada, esa falta de causa, queda en plena luz el error consiguiente, y la repetición es procedente¹⁸.

Si se toma la postura que es un pago sin causa fuente, le puede resultar más fácil al importador la acción de repetición ya que lo único que debe demostrar es el pago del tributo y que la mercadería faltó a la descarga. No deberá demostrar que incurrió en error al efectuar el pago. Es más, puede ocurrir que con el fin de que la aduana libere la mercadería más rápido pague por todo lo declarado en el manifiesto de carga. El importador tiene derecho a repetir lo que pagó, al servicio aduanero, ya que no existe ninguna obligación de pago.

IV. CONCLUSIONES.

1) No existe una responsabilidad establecida por ley entre el importador, el transportista o el agente de transporte respecto a la mercadería que falte al momento de la descarga.

2) El pago que efectúa el importador al registrar la importación para consumo es un pago anticipado, por una futura obligación, que no nace por causas ajenas al importador. La condición de la obligación, entre el importador y la Aduana, es que el primero introduzca la mercadería a plaza, y ello no se cumple por causas ajenas a la voluntad del importador, por dicho motivo el pago no tiene razón de ser y puede ser repetido, porque no hay causa.

3) No hay un pago a cuenta de tercero, debido a que el importador no tiene la voluntad de pagar por el transportista o el agente de transporte.

4) Habiendo diferencias en la doctrina civilista, cuando un elemento constituye un pago sin causa o por error, se puede a nuestro criterio elegir de acuerdo a las circunstancias de cada caso la más adecuada.

5) La prueba en el pago sin causa, es sencilla y basada en instrumentos públicos, en tanto que en el pago por error hay que demostrar el mismo.

6) No se puede pretender que los contribuyentes realicen el trabajo que por ley le corresponde al Estado Nacional; es decir perseguir el cobro de los tributos aduaneros, ya que negando el reintegro el importador debe recuperar lo mal pagado mediante una acción civil de repetición contra el transportista o agente de transporte.

7) El servicio aduanero en el caso que hemos relatado toma la postura sencilla; como ya recibió el pago de los tributos, se desliga de la persecución del pago por quienes por ley están obligados al mismo, perjudicando sin causa a un tercero ajeno en la relación.

17. Augusto C. Belluscio y otros, "Código Civil Comentado, Anotado y Concordado", Tomo III, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981.

18. Alfredo Colmo, obra citada, página 491.