

Plazo de prescripción en el marco del procedimiento de repetición de contribuciones al régimen de la Seguridad Social

Gutiérrez, Tomás J.

Lollini, Fernando M.

Abstract: El presente trabajo tiene por objeto analizar el plazo de prescripción aplicable en los casos en los cuales el contribuyente reclama la devolución de sumas ingresadas en demasía, en concepto de aportes y contribuciones al régimen de la Seguridad Social, pasando revista de la postura asumida por la autoridad fiscal y la jurisprudencia, para llegar a una conclusión propia.

I. Introducción

Mediante el dec. 814/2001, el Poder Ejecutivo de la Nación dispuso la aplicación de un beneficio promocional para aquellos sujetos que pudiesen encuadrarse en los términos de su art. 2º, inc. b), consistente en la liquidación de las contribuciones al régimen de la seguridad social (CSS) aplicando una alícuota reducida del 17%.

Sin embargo, el encuadre como beneficiario del régimen antes referido no resultaba tarea sencilla, a razón del complejo entramado normativo creado por las autoridades de aplicación (pues el inc. b) resultaba aplicable solo cuando el contribuyente no podía ser encuadrado en el inc. a), dependiendo tal encuadre de lo dispuesto por la autoridad de aplicación de las leyes referidas en el decreto) y la contradicción entre estas y la interpretación que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) hacía del régimen promocional y su aplicabilidad.

Como consecuencia de ello, ocurría que los contribuyentes que se encontraban amparados por el beneficio liquidaban las CSS aplicando la alícuota más gravosa a fin de evitar contrariar a la autoridad tributaria. De esta forma, los contribuyentes realizaron pagos en exceso, muchas veces a lo largo de muchos períodos, acumulando importantes saldos a favor, cuya devolución fue eventualmente solicitada por los particulares afectados.

Toda vez que no existe norma legal alguna en el orden jurídico en todo el régimen de la seguridad social que regule el plazo en el instituto de la prescripción en el caso de las acciones de devolución y prescripción, en forma supletoria y para llenar este vacío legal resulta aplicable lo previsto por el Código Civil de la Nación (Cód. Civil) o el Código Civil y Comercial de la Nación (Cód. Civ. y Com.), dependiendo la fecha en la cual se haya generado el pago en exceso.

El problema con la remisión a un cuerpo normativo como el Cód. Civil o el Cód. Civ. y Com. es que estos prevén varios supuestos fácticos en los que aplican distintos plazos de prescripción, dando lugar ello a que la Administración Federal de Ingresos Públicos haga esfuerzos hercúleos para justificar la interpretación según la cual el plazo correspondiente a cada caso sea el más corto posible.

El presente trabajo tiene por objeto analizar el plazo de prescripción aplicable en los casos en los cuales el contribuyente reclama la devolución de sumas ingresadas en demasía, en concepto de aportes y contribuciones al régimen de la seguridad social, pasando revista de la

postura asumida por la autoridad fiscal y la jurisprudencia, para llegar a una conclusión propia.

II. La postura fiscal

Como ya se refirió, ante la oscuridad de las normas que disponían la reducción de alícuotas a fin de fomentar la generación de empleo "en blanco" y la forma en que tales normas eran reglamentadas por la AFIP y los aplicativos que este organismo disponía, muchas empresas no computaron tales beneficios oportunamente, acumulando importantes sumas a favor (las cuales no eran reflejadas por la AFIP como tal en el sistema de cuentas tributarias).

Analizada la situación, profesionales del Derecho y de las Ciencias Económicas empezaron a ofrecer a las empresas afectadas los servicios profesionales correspondientes, a fin de que el particular pueda recuperar las sumas ingresadas infundadamente.

Ante la relativa simplicidad y rapidez en la resolución de los trámites en una primera etapa, cada vez más empresas recurrieron a los servicios de estos profesionales, a fin de lograr el reintegro de las contribuciones pagadas sin causa, lo que obligó al Estado a desembolsar cuantiosas sumas (las que, por otro lado, habían sido igual de cuantiosas cuando ingresaron sin causa al Erario Público y sin objeción alguna por parte del Fisco).

Tal como recolectan informes periodísticos, en un primer momento y ante la avalancha de reclamos iniciados contra el Fisco, la AFIP buscó desalentar la prosecución de los trámites iniciados por las empresas a fin de recuperar las sumas pagadas en exceso mediante el envío masivo de cartas a aquellos contribuyentes, informándole el inicio de procesos de fiscalización y cotejo de la inexistencia de deudas u obligaciones tributarias no liquidadas [\(1\)](#).

En una segunda etapa, notando que los reclamos de los particulares no perdían la fuerza suficiente, la AFIP adoptó el criterio restrictivo en cuanto a la prescripción del derecho de los particulares de exigir la restitución las sumas ingresadas al Fisco. Este cambio de doctrina, según lo informado, obedeció a la necesidad percibida por la Administración de "poner un freno a las empresas que no hicieron uso del beneficio [de cómputo de rebaja en cargas sociales] oportunamente, pagaron de más y ahora quieren hacer valer la diferencia" [\(2\)](#).

Vale decir, la postura del Fisco no responde a un análisis jurídico pormenorizado, fundado en derecho vigente (de hecho, como se explicará, los antecedentes que la propia AFIP cita se encuentran en colisión con la conclusión que el Fisco extrajo de estos) sino que obedece únicamente a la necesidad de reducir (y en la medida de lo posible interrumpir) egresos por parte del Fisco mediante la restitución a los particulares de los importes percibidos en demasía y sin causa.

Así, el Fisco pretende computar los pagos efectuados por particulares como supuestos de pago por error, lo que a criterio del fisco descartaría la consideración de estos como pagos sin causa (y, por tanto, el consecuente enriquecimiento sin causa del accipiens).

Al fundar su postura respecto de la supuesta aplicación del art. 4030 del Cód. Civil de la Nación, la AFIP toma en cuenta lo sostenido por la Procuración del Tesoro de la Nación en su dictamen 33/1990, concluyendo lo siguiente:

"Obsérvese, que de pretenderse sostener que la cuantía o medida de la obligación hace a la causa, de modo que cualquier exceso o diferencia con lo que resultara del título obligacional

estaría privado de causa, quedaría borrada la diferencia entre 'pago por error' y 'pago sin causa', pese al reconocimiento que la misma ha recibido por la doctrina, jurisprudencia y la propia Procuración del Tesoro de la Nación.

En virtud de lo señalado, entendemos que el plazo de prescripción aplicable al presente es el plazo de dos años fijado por el art. 4030 del hoy derogado Código Civil, régimen jurídico aplicable atento que la solicitud de convalidación de saldos fue realizada por el contribuyente el 20/03/2012".

A pesar de que esta cita es utilizada como fundamento de la argumentación fiscal, cabe aquí hacer notar que en el marco del dictamen (PTN) 33/90, la Procuración del Tesoro de la Nación descarta la aplicación del art. 4030, concluyendo que en el caso tratado el pago realizado resultaba sin causa y que la prescripción en el caso resultaba aquella dispuesta por el art. 4023 del Cód. Civil.

A tal conclusión llega la Procuración del Tesoro de la Nación a pesar de que, en el caso, la condición de deudor, acreedor, y la causa-fin del pago se encontraban verificados en forma clara.

Llamativamente, este error de fundar su posición con antecedentes que le son adversos es repetido cuando cita en el Dictamen Jurídico lo resuelto en autos "Banco de la Nación Argentina c. Rogovsky, Isaac s/ cobro" (3).

En este caso, el Banco de la Nación Argentina había reclamado la repetición de la suma cobrada en exceso, cuando la entidad pagó dos veces a la demandada el importe del certificado de plazo fijo oportunamente invertido en la entidad bancaria. Como se analizó en estos autos, la identidad del accipiens y del solvens eran claras e indiscutidas y el pago se había realizado a razón de una obligación existente.

Sin embargo, como solo es lógico concluir, la Cámara de Apelaciones resolvió que tal caso "se trata de una típica acción de reintegro por pago indebido, frente a un desplazamiento patrimonial que no tuvo causa que lo haya justificado" (4) (el destacado me pertenece).

Es decir, los argumentos jurisprudenciales y los dictámenes esgrimidos por la AFIP resultan contrarios a la postura pretendida por el Fisco, pues en el marco de los elementos citados, se rechazó la pretensión de aplicar la prescripción bienal, se entendió que el pago resulta un "pago sin causa" y que era de aplicación lo dispuesto en el art. 4023 del Cód. Civil y, por ende, la prescripción decenal.

Sin embargo, la postura de la AFIP ha sido receptada en al menos un caso por la jurisprudencia del fuero especializado, cuando para rechazar el planteo de nulidad del acto administrativo que rechazó el pedido de devolución formulado por el particular, se sostuvo:

"Que, asimismo, y en virtud de los fundamentos de la actora, cabe hacer una diferencia entre el pago por 'error' y el 'sin causa', que muchas veces se confunden.

El pago por error es, primeramente, un verdadero pago: supone una obligación preexistente. Es, desde el punto de vista del deudor, un pago real, aunque quién lo satisface reclame, posteriormente, su repetición. 'El pago por error, dice Llambías, corresponde a una obligación constituida efectivamente a favor del acreedor que recibe el pago, quien tiene título

de tal y está autorizado para recibir el pago. No obstante, quien lo ha satisfecho ha cumplido el acto imbuido de un error esencial que vicia su voluntad. Por lo tanto, con un error de esa importancia es causa de anulación de los actos jurídico celebrados con esa falla' (LLAMBÍAS, Jorge J., ob. cit., II, nro. 1697, p. 1013).

Otra cosa es el pago sin causa. La falla aquí se encuentra en el acreedor, que recibe el pago sin un título legal que justifique recibirlo. El pago sin causa, por tanto, es un acto inexistente ya que el pago supone una obligación preexistente que lo justifica y, si esa causa no existe, tampoco puede decirse que exista realmente pago. Lo mismo ocurre cuando la obligación pagada es inválida ya que, establecida la invalidez, se desvanece también la causa del pago.

En suma, la diferencia es clara. Cuando la falla está en el pago mismo, en la creencia del agente —por vicio de error, dolo o violencia— que paga, aunque existente, es anulable; cuando esa falla está en la obligación que le sirve de causa, el acto deviene inexistente. Por ello dice Llambías: '... la repetición de lo pagado sin causa supone la nulidad o la inexistencia de la obligación, con respecto al que la demanda. En cambio, en el pago por error, la falla no está en la obligación que se paga, sino en el pago mismo que adolece de un vicio de la voluntad, y por eso se anula' (LLAMBÍAS, Jorge J., ob. cit., II, nro. 1698, p. 1014).

Que, por otro lado, esta diferenciación también importa una distinción en el plazo de prescripción. En el pago sin causa, en el que la obligación es inexistente, es aplicable el plazo de 10 años, pues no hay un plazo especial previsto; en el pago por error, en cambio, al tratarse de un vicio de la voluntad, se aplica el plazo especial de 2 años previsto en el art. 4030 del Cód. Civil" (5) (el destacado en bastardilla es propio).

III. La postura de los contribuyentes

En la vereda contraria, los contribuyentes han sostenido que considerar que los pagos realizados en exceso como pagos realizados "con causa", choca con un principio fundamental de la tributación, como es el principio de la reserva de ley, explicado con el adagio latino *nullum tributum sine lege*: no existe obligación tributaria sin una ley en sentido material y formal que así la establezca.

Según esta postura, el pago de cualquier tributo realizado por encima de la cuantía legalmente prevista resulta necesariamente un pago sin causa, por no existir normativa que lo sustente, resultando de aplicación la prescripción decenal del art. 4023 del Código Civil para la repetición de los pagos realizados sin causa.

Al respecto, ha sostenido la doctrina:

"Cuando se habla de pago indebido se utiliza una elipsis para denominar a la traslación patrimonial que, con aspecto de pago, no es tal [...]. En efecto: el pago supone el cumplimiento de una obligación (conf. art. 725, Cód. Civil), y es un acto jurídico cuyos elementos sin los sujetos (*solvens* y *accipiens*), el objeto (aquello que se paga) y la causa (entendiendo por tal tanto la fuente —deuda anterior que sirve de antecedente al pago—, cuando el fin u objetivo al que se orienta el *solvens*: la extinción de la deuda).

El denominado pago indebido, por lo contrario, adolece de la falta de alguno de esos elementos que lo despojan del carácter de pago.

Son pagos hechos sin causa-fuente: (6) los que no corresponde a deuda alguna, sea porque: I) no hay obligación (indébito objetivo); II) el accipiens no es acreedor; o III) el solvens no es deudor (indébito subjetivo); (7) los que corresponden a una obligación existente, pero inválida" (8).

Los tributos —categoría en la cual se engloba a las CSS— solo son exigibles en virtud de que una ley en sentido formal así lo exija y es tal previsión normativa la fuente y única causa de la obligación tributaria.

Por ello, allí donde se realice el pago de un tributo sin sustento legal, existirá un pago sin causa, toda vez que tal pago no es una cuestión volitiva que pueda ser objetada por el contribuyente, sino que este cumple con tal obligación bajo amenaza de coerción y a razón de un mandato legal expreso.

La falta de causa-fuente en el pago se evidencia a poco de considerar la inexistencia manifiesta de la obligación tributaria. En caso de incumplimiento, la AFIP no hubiese tenido atribución alguna para reclamar la suma recibida, evidenciando la inexistencia de un "indébito" objetivo, lo que por demás redundaría en que el Fisco no fue acreedor de tal obligación.

En contra de la postura asumida por la AFIP de encuadrar los pagos realizados como pago con causa y por error, ha explicado la doctrina:

"El pago por error carece de causa-fin pues, no obstante existir causa-fuente (la deuda), hay una falla en la voluntad jurídica necesaria para el acto de pago" (9).

Es decir, la postura de la AFIP confunde la causa-fuente con la causa-fin, lo que llevó a este organismo a arribar a una conclusión equivocada sobre el asunto presentado para su estudio.

Como ya se explicó, los tributos son debidos por los particulares en la cuantía que se ha fijado normativamente, siendo este el límite de la obligación. Por fuera de tales límites, no existe obligación ni causa que comprometa al particular.

Ha dicho la jurisprudencia respecto de aquellos casos en los que el organismo fiscal sostuvo que el contribuyente había efectuado un pago con causa por error, aplicando la prescripción bienal:

"... [T]al interpretación no resulta ajustada a derecho, toda vez que lo que se pretende en autos es la restitución por parte del organismo fiscal de aquello con lo que se ha enriquecido sin causa, ya que aquellas empresas que cumpliendo con los requisitos que exigía la ley para acogerse a sus beneficios, ingresaron contribuciones sin la reducción correspondiente, realizaron pagos sin causa en la medida excedente. Entonces, es la ausencia de título o causa para justificar el pago, el elemento fundante de la repetición a favor de quien la efectivizó y no el error como interpreta el fisco" (10) (el destacado en bastardilla es propio).

En torno a este punto, se ha establecido que "tratándose de una acción de repetición de pago sin causa, la prescripción aplicable es la decenal del art. 4023 del Cód. Civil y no la bienal del art. 4030 del mismo código, que solo es aplicable a la repetición del pago indebido ejecutado por error" (11).

En igual sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando expresó: "la repetición de lo pagado sin causa, por no tener un lapso especial determinado, cae

bajo el régimen común del art. 4023 del Cód. Civil que fija el plazo de diez años" [\(12\)](#).

Abonando la postura hasta aquí sostenida y en contra de la aplicación del art. 4030, Llambías sostuvo:

"El sistema consiste así en un plazo general de prescripción liberatoria de diez años que se aplicará a todas aquellas acciones que no se hallen sometidas a los plazos especiales [...]. Como se trata de salvedades de la regla general y, además, la prescripción liberatoria es excepcional, la interpretación de las normas especiales debe ser restrictiva. En caso de duda debe estarse al plazo general que el art. 4023 establece. El principio sentado se extiende a todo tipo de acción prescriptible aun cuando no corresponda estrictamente a un derecho creditorio" [\(13\)](#).

Precisando el ámbito de aplicación de este artículo y de la prescripción decenal, sostiene el autor antes citado:

"El art. 4023 comprende dentro de su ámbito al ejercicio de la acción in rem verso derivada tanto del enriquecimiento sin causa en sí, como de sus aplicaciones particulares como el empleo útil (art. 2306) y la acción de repetición del pago incausado (art. 793)" [\(14\)](#).

Por último, agrega:

"Las obligaciones derivadas del ejercicio del poder tributario del Estado se encuentran reguladas por normas especiales —tanto de rango provincial (art. 104, CN) como nacional— que generalmente establece plazos de prescripción específicos para la acción correspondiente. Sin embargo, dado el carácter de norma general que adopta el art. 4023, se coincide en que, si ello no fuere así, debe aplicarse el plazo decenal ordinario" [\(15\)](#) (el destacado en bastardilla es propio).

Por su parte, también rechazando la postura sostenida por esta autoridad fiscal, la doctrina sostuvo:

"Ya sea que al pago sin causa se lo asimile al pago por error y al pago hecho por una causa ilícita, o bien se distinga la hipótesis del pago de lo indebido sustentado en el vicio de error o de la causa-fuente, en ambos supuesto cabe aplicar, a la acción de repetición, el plazo decenal previsto en el art. 4023, Cód. Civil, por no existir plazos especiales al respecto..." [\(16\)](#) (el destacado en bastardilla es propio).

Sobre este punto, la doctrina es conteste:

"Cuando el empleador, legítimamente habilitado por la ley para computar una reducción del tributo, incurre en un error de hecho o de derecho, lo que está provocando es un pago indebido y un consecuente enriquecimiento sin causa en el accipiens, con lo cual la norma fonal del derecho civil es muy clara al permitir, en tales casos, el ejercicio de la actio in rem verso. La acción de repetición en materia de tributos de la seguridad está enmarcada, entonces, en el derecho civil y, por tanto, resulta aplicable, a su respecto, el término prescriptivo general de 10 años, previsto por el art. 4023 del Cód. Civil" [\(17\)](#) (el destacado en bastardilla es propio).

Esta doctrina, a su vez, ha sido receptada por la jurisprudencia de la Cámara de Apelaciones, cuando resolvió que "cabe concluir que el pago indebido efectuado por la actora provoca en el accipiens un enriquecimiento sin causa y esto genera en el solvens la posibilidad de repetir lo pagado en exceso, por lo que resulta aplicable para su prescripción el plazo

decenal previsto en el art. 4023 del Cód. Civil" [\(18\)](#).

IV. Nuestra postura

Expuestas las dos posturas respecto del plazo de prescripción aplicable, entendemos que lo importante es discernir o no la existencia de causa en el pago realizado por el particular. Para ello, es necesario entender si las CSS resultan un tributo y si como tal se encuentran limitadas por el principio de reserva de ley.

Respecto de este punto, la doctrina ha entendido lo siguiente:

"Más allá todavía de las exacciones parafiscales, encontramos a las cotizaciones de la seguridad social, cuya naturaleza sustantiva es claramente tributaria, según entiende la doctrina de manera prácticamente unánime: son prestaciones exigidas coactivamente y cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas" [\(19\)](#).

Jarach, por su parte, sostuvo:

"Con respecto a la naturaleza de los aportes y contribuciones de seguridad social, una vez desechada la parafiscalidad creemos inexacto el concepto de que se trate de contribuciones especiales por tratarse de impuestos sobre sueldos y salarios y sobre el monto de las remuneraciones pagadas al personal, respectivamente" [\(20\)](#).

Villegas, por su parte, entendió:

"... [P]areciera que la posición más razonable es establecer una clara diferencia según que el aporte sea pagado, o no, por quienes obtienen beneficios de los organismos de la seguridad social. Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados, profesionales, trabajadores independientes, etc.) sus aportes de seguridad social tienen todas las características de las contribuciones especiales. En cambio, en aquellos que aportan sin que con respecto a ellos se singularice en forma directa una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico [...] tal aporte asume el carácter de un verdadero impuesto" [\(21\)](#).

En sentido concordante, Schindel dijo:

"... [E]n atención a la experiencia argentina [...] salvo las contribuciones para obras sociales y servicios de salud, que encuadrarían en la especie 'contribución especial', el resto, particularmente las destinadas a financiar el régimen nacional de jubilaciones y pensiones, tienen marcado carácter de impuesto" [\(22\)](#).

Sentada la naturaleza tributaria de las CSS, corresponde considerar lo explicado por Casás:

"Las coincidencias dentro del pensamiento jurídico argentino sobre la naturaleza tributaria de las prestaciones pecuniarias coactivas al sistema de seguridad social nos ahorran otros comentarios, más allá de los matices en cuanto a la caracterización de dichas obligaciones ya como contribuciones parafiscales, impuestos con afectación específica, o como pertenecientes a una categoría híbrida según que el llamado a afrontar la carga sea el empleador o el subordinado, puesto que, en cualquier caso, debe darse satisfacción al principio de 'reserva de ley' que preside esta rama del Derecho" [\(23\)](#).

En su concepción más amplia, el principio de reserva de ley se encuentra previsto en el art. 19 de la CN, el cual expresa que "nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe". La razón del principio de legalidad se fundamenta en que la

obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que estos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones [\(24\)](#).

Esto significa que todo poder ejercido por un funcionario y órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, y ajustarse a lo que ellas disponen. Es decir, el Estado y sus organismos (entre los cuales se encuentra a AFIP) solo pueden ejercer sus potestades (incluida la potestad tributaria), cuando exista una ley previa que los habilite al efecto y solo en la medida que habilite dicha ley.

Spisso sostuvo:

"El principio de reserva de ley se constituye también en una exigencia tendiente a garantizar el derecho de propiedad, que tan enfáticamente consagra la Constitución en su art. 17, por cuanto el tributo implica una restricción a ese derecho, ya que en virtud de él se sustrae en favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares. Siendo ello así, es indispensable que la creación de nuevos tributos o la modificación de los existentes sea consecuencia de la decisión de los órganos que en los regímenes democráticos representen la soberanía popular" [\(25\)](#).

Volviendo a Jarach, por su parte, se precisan los alcances de la aplicación práctica de este principio al decir:

"Decir que no debe existir tributo sin ley significa que solo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y, es también la ley la que debe definir este monto" [\(26\)](#).

Lo hasta aquí expuesto nos permite concluir que una obligación tributaria solo puede existir para los contribuyentes cuando ha sido establecida mediante ley previa a la exigencia de esta, individualizándose en la ley los términos de la obligación, en todas sus fases: subjetiva, material, territorial, espacial y cuantitativa.

Precisando la forma en que se ha de determinar la cuantía de la obligación tributaria, Valdés Costa ha sostenido lo siguiente:

"[L]as exoneraciones significan una modificación de la situación general en que se hallan las personas frente al presupuesto de hecho, conforme a la ley de creación el tributo. De nada valdría el principio de legalidad si las obligaciones establecidas por ley pudieran ser suprimidas por acto administrativo" [\(27\)](#).

Por su parte, Herrera Molina entendió:

"La exención constituye una situación objetiva configuradora del tributo que permite modular la incidencia del gravamen, excluyendo supuestos especiales o reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del débito tributario" [\(28\)](#).

El Estado, en su carácter de sujeto activo de la obligación tributaria, solo se encuentra facultado para exigir el cumplimiento hasta la cuantía de la obligación, tal como fuese previsto

normativamente. Fuera de los parámetros legales no existe obligación tributaria y por tanto no existe causa para que el Estado exija el cumplimiento coactivo de esta en proporción excedente, pero tampoco existe causa que permita considerar como adecuado o justo el cumplimiento en exceso de los contribuyentes. En materia tributaria, no existen obligaciones morales o naturales y aquello que se entrega en exceso de la obligación tributaria en los términos sentados por ley resulta un pago sin causa.

Entonces, no puede jamás concluirse que en pago realizado en exceso resulta un pago "con causa", pues la causa de la obligación tributaria solo puede encontrarse en la ley y la normativa aplicable estableció que la cuantía de la obligación resultó menor al pago realizado.

Por ello, el pago realizado se trata de un pago sin causa, donde la falla aquí se encuentra en el acreedor, que recibe el pago sin un título legal que justifique recibirlo. El pago sin causa, por tanto, es un acto inexistente ya que el pago supone una obligación preexistente que lo justifica y, si esa causa no existe, tampoco puede decirse que exista realmente pago. Lo mismo ocurre cuando la obligación pagada es inválida ya que, establecida la invalidez, se desvanece también la causa del pago.

No existiendo título legal que habilite al Estado a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria o percibirla, solo puede concluirse que en estos casos existe un pago sin causa, en el que la obligación es inexistente y por tanto es aplicable el plazo de 10 años, pues no hay un plazo especial previsto normativamente.

V. Conclusiones

Sin perjuicio de que se ha dedicado un párrafo especial al tratamiento del principio de reserva de ley en materia tributaria, la limitación de la cuantía y exigibilidad de la obligación tributaria a los términos fijados legalmente y la inexistencia de causa en la obligación tributaria (y por ende de todo pago realizado) cuando se exceda el marco legal, cabe aquí recordar una vez más lo resuelto en forma categórica por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en referencia al principio de legalidad del tributo:

"[N]inguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4º, 17, 52 y 75 de la CN (CS, Fallos: 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 318:1154, entre muchos otros)" [\(29\)](#) (el destacado en bastardilla es propio).

Así, no puede haber duda de que el pago realizado por el contribuyente jamás puede resultar un pago con causa (deviniendo irrelevante si este fue realizado por error o sin este), pues no existió marco normativo que ampare la existencia de obligación tributaria que justifique el ingreso de las sumas ingresadas en demasía.

Por ello, la doctrina sentada por la Corte Suprema Justicia de la Nación resulta plenamente aplicable, debiendo aplicarse el plazo de prescripción decenal previsto en el art. 4023 del Cód. Civil.

Esta cuestión fue correctamente entendida por esta Cámara Federal de la Seguridad Social, cuando confirmando la sentencia de primera instancia [\(30\)](#), sostuvo:

"[E]l motivo individual por el que se hubiera concretado [el pago] carece de relevancia alguna como para definir la suerte de un pago que es inválido, porque la ausencia de título o causa es el elemento fundamental de la repetición. Esta es la razón por la cual es igualmente repetible que el pago sin causa 'haya sido o no hecho por error', como textualmente lo prescribe el art. 792 del Cód. Civil (CNCiv., sala A, 16/05/1990, ED 141, p. 104, LLAMBÍAS, 'Código Civil Anotado', t. II-A, ps 736/737)" (31) (el destacado en bastardilla es propio).

Concluye la Cámara:

"Ha dicho la CS en 'Chaco, Provincia del c. Huaqui SA s/ cobro de pesos' (sent. del 19/05/1999) que la acción de repetición de un pago sin causa, por no tener un plazo especial determinado, cae bajo el régimen común del art. 4023 del mismo código que fija el plazo de diez años".

(1) PERELLI, Eduardo - SABIN, Javier, "La AFIP intenta reducir las devoluciones de cargas sociales", iProfesional, 19 de octubre de 2011.

(2) GILARDO, Hernán, "A través de nuevas intimaciones, la AFIP limita a solo dos años el plazo para computar rebajas en cargas sociales", iProfesional, 13 de junio de 2012.

(3) CNFed. Civ. y Com., sala I, "Banco de la Nación Argentina c. Rogovsky, Isaac s/ cobro de sumas de dinero", sentencia del 27 de abril de 2010.

(4) Ibidem, considerando 5.

(5) Juzgado Federal de la Seguridad Social N.º 5, "Baker Hughes Argentina SRL c. Administración Federal de Ingresos Públicos - DGI s/ nulidad de acto administrativo", 27 de marzo de 2019.

(6) PERELLI, Eduardo - SABIN, Javier, ob. cit.

(7) GILARDO, Hernán, ob. cit.

(8) ALTERINI, Atilio A. - AMEAL, Oscar J. - LÓPEZ CABANA, Roberto M., "Derecho de Obligaciones Civiles y Comerciales", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, 2ª ed. actualizada, ps. 746-748.

(9) Ibidem, p. 753.

(10) CFed. Seg. Social, Sala I, "Arbumasa c. Administración Federal de Ingresos Públicos - DHI s/ impugnación de deuda", expte. 78.602/2012, sentencia del 31 de marzo de 2017.

(11) CNFed. Cont. Adm., sala IV, "Sindicatura General de la Nación c. Elías, Miguel J.", sentencia del 8 de febrero de 2000.

(12) CS, Fallos: 168:205, 183:143 y 322:817, entre otros.

(13) LLAMBÍAS, Jorge J. - MÉNDEZ COSTA, María Josefa, "Código Civil Anotado - Doctrina - Jurisprudencia", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, t. V-C, p. 866. En igual sentido, BORDA, Guillermo A., "Tratado de Derecho Civil: Obligaciones", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2012, 10ª ed., t. II.

(14) Ibidem, p. 868.

(15) Ibidem, p. 870. En el mismo sentido, SALVAT, Raymundo M., "Tratado de derecho civil - obligaciones en general", 6ª ed., t. III, p. 528. También receptado por la CS, Fallos

205:339 y "Provincia del Chaco c. Huayqui SA", 19 de mayo de 1999.

(16) TRIGO REPRESAS, Félix A. - LÓPEZ MESA, Marcelo J., "Código Civil y Leyes Complementarias Anotados", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 336.

(17) PÉREZ, Daniel G., "Los beneficios de la reducción de contribuciones patronales. Alternativas de su reconocimiento en forma retroactiva", ErreparOnline.

(18) CNFed. Cont. Adm., sala IV, "Exterran Argentina SRL c. Estado Nacional - AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento", 9 de noviembre de 2017.

(19) PÉREZ ROYO, Fernando, "Derecho Financiero y Tributario. Parte general", Ed. Civitas, Madrid, 2000, 10ª ed., p. 119.

(20) JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, 3ª ed., p. 252.

(21) VILLEGAS, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1998, 7ª ed., p. 116.

(22) SCHINDEL, Ángel, "Conceptos y especies de tributos", en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (dir.), Tratado de Tributación, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, t. I, vol. I, p. 608.

(23) CASÁS, José O., "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria", Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 540.

(24) Cfr. BIDART CAMPOS, Germán, "Tratado elemental de derecho constitucional argentino", Ed. Ediar, Buenos Aires, 1986, t. I, p. 225.

(25) SPISSO, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, 5ª ed., ps. 251-252.

(26) JARACH, Dino, "Curso superior de derecho tributario", Ed. Cima, Buenos Aires, 1969, t. I, p. 80.

(27) VALDÉS COSTA, Ramón, "Instituciones de Derecho Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 156.

(28) HERRERA MOLINA, Pedro M., "La exención tributaria", Ed. Colex, Madrid, 1990, p. 119.

(29) CS, "Celulosa Campana SA (TF 29.047-I) c. DGI", 03/03/2015.

(30) Juzgado Federal de la Seguridad Social N.º 10, "Exterran Argentina SRL c. Administración Federal de Ingresos Públicos s/ otros (impugnación de acto administrativo)", 05/09/2016.

(31) CFed. Seg. Social, sala I, "Exterran Argentina SRL c. Administración Federal de Ingresos Públicos s/ otros (impugnación de acto administrativo)", 14/09/2017.