

## "Obligaciones tributarias. Protesto. Mora".

por  
Luis Moisset de Espanés

Zeus, T. 99, D-133

### SUMARIO:

#### I.- Introducción:

- a) Pago sin causa. Obligación de restituir
- b) Obligaciones tributarias. Solve et repete.

#### II.- Efectos del protesto.

- a) Mora
- b) Suspensión del curso de la prescripción.

#### III.- Conclusiones

---

#### I.- **Introducción**

- a) Pago sin causa. Obligación de restituir

El fisco goza de la potestad de crear a su favor contribuciones para mantener con su producido la administración y los servicios que presta. Está también facultado para exigir el cumplimiento de esas obligaciones y el contribuyente tiene el deber de abonarlas. Sucede, sin embargo, que en muchas oportunidades el Estado reclama a una persona deudas tributarias a las que en realidad el sujeto no estaba obligado.

El contribuyente, al momento de efectuar el "pago" puede ignorar que la deuda no existía, caso en el cual media "error", pero aunque conozca la inexistencia de esa presunta obligación y, forzado por la presión tributaria la pague, estaremos frente a lo que genéricamente se denomina "pago sin causa" y bien sabemos que el pago sin causa hace nacer la obligación de restituir, a cargo de quien recibió esas sumas a las que no tenía derecho.

La obligación de restituir nace en el momento mismo en que se efectúa el pago y también en ese instante comienza a correr el plazo ordinario de prescripción, es decir los 10 años que prevé el artículo 4023 del Código civil.

La fuente de esa obligación es la propia ley, que procura evitar que se consolide un enriquecimiento injusto a favor de quien careciendo de todo derecho incrementó su patrimonio percibiendo sumas que no se le adeudaban.

b) Obligaciones tributarias. Solve et repete.

Decíamos más arriba que el contribuyente podía ignorar la inexistencia de la deuda tributaria y pagarla por error. Ello no impide que nazca a su favor la obligación de que le restituyan las sumas indebidamente pagadas. Pero, puede darse el caso de que el contribuyente advierta que el reclamo fiscal no es procedente; sin embargo, no puede abstenerse de pagar las sumas que se le reclaman ya que en este terreno es regla generalmente aceptada el llamado "solve et repete", es decir: "paga y reclama la restitución".

No vamos a discutir ahora la justicia o injusticia de esta regla, pero adelantamos nuestro criterio de que debe flexibilizarse pues hay casos en que el pago de esas sumas que no se adeudan puede resultar ruinoso para el contribuyente, aunque teóricamente el Estado tenga que devolver lo percibido indebidamente, con más sus intereses. Por supuesto que esa flexibilización solamente podrá darse en los casos en que el presunto deudor haya advertido, antes de efectuar el pago, que no adeudaba las sumas que se le reclamaban.

Lo que no puede de manera alguna impedirse al contribuyente es que en el momento de pagar deje sentada su "protesta", por considerar que la deuda no existe, o que la cifra adeudada es inferior a la que se le reclama. Si el funcionario encargado de la recaudación de las obligaciones tributarias obrase con tino, debería labrar un acta que se agregase al expediente tributario, o que abriese un expediente especial que configuraría el reclamo administrativo de restitución de las sumas indebidamente cobradas; o admitir la nota de reclamo, colocando un cargo de presentación. Si no procediese de esta manera el contribuyente tendrá que efectuar su "protesto" de manera fehaciente, para contar con la prueba de que ha reclamado por el cobro indebido.

## II.- Obligación de restituir. Efectos del protesto.

La jurisprudencia ha afirmado con razón que esas protestas "son asimilables al pedido de devolución o al reclamo administrativo"<sup>1</sup>. A nuestro criterio no caben dudas de que si alguien formula una "protesta" por el cobro de un impuesto, no se limita a indicar al Estado que no debía esa suma, sino que está reclamando la aplicación estricta de la ley que, en el caso de un pago sin causa, impone al "accipiens" la obligación de restituir.

En épocas de inflación el problema se agudizaba, especialmente en razón de que la ley 21.281 expresaba que en las acciones de repetición, la actualización procedía "desde la fecha de interposición del pedido de devolución", lo que era violatoria del principio constitucional de respeto de la propiedad, que se vería seriamente si la actualización se retardaba, pues el pago no sería "íntegro". Nos hemos ocupado de este punto hace años en un trabajo publicado en Jurisprudencia Argentina, al que remitimos<sup>2</sup>.

Procuraremos pasar rápida revista a los principales efectos de ese "protesto".

### a) Mora

Aunque el "protesto" no configura el reclamo o demanda administrativa que será indispensable interponer para lograr que se restituya la suma cobrada sin causa, sirve para constituir en mora al Estado, lo que repercute especialmente en el curso de los intereses, que se adeudarán desde ese momento. También -como hemos dicho más arriba- en épocas de inflación se entendía que, por haber constitución en mora la actualización corría desde el momento del "protesto" aunque, por nuestra parte, insistimos en que la actualización de las sumas pagadas sin causa es independiente del estado de mora y tiene como fundamento la necesidad de que el pago sea íntegro, lo que sólo

---

<sup>1</sup>. Cam. Civil de la Capital, sala C, 5 abril 1984, "Marimex S.R.L. c/ Municipalidad de la Capital, L.L. 1984 - (83.176).

<sup>2</sup>. Ver nuestro "Actualización de las sumas pagadas sin causa", J.A., 1982-III-587.

se obtiene si se entrega un "valor" igual al percibido.

b) Suspensión del curso de la prescripción

Recordemos en primer lugar que la ley 17.711 agregó al artículo 3986 del Código civil una causal de "suspensión" del curso de la prescripción, que funciona cuando la constitución en mora se efectúa en "forma auténtica". Ahora bien, si el "protesto" se incorpora al expediente administrativo, con el debido cargo del funcionario, gozará de forma auténtica, por tratarse de un instrumento público, en los términos del inciso 2 del artículo 979, que da ese carácter a los instrumentos extendidos por los funcionarios públicos en la forma prevista por las leyes.

Si el contribuyente debió recurrir a un notario para dar forma a su protesto, estaremos también frente a un instrumento auténtico y ese "protesto", aunque insuficiente para poner en marcha el trámite administrativo que inste el cumplimiento de la obligación de restituir lo que se cobró indebidamente, bastará para que se obtenga la "suspensión por un año" prevista por el mencionado artículo 3986.

### III.- Conclusiones

1) El cobro por el Estado de una "obligación tributaria" inexistente, hace nacer la obligación de restituir lo pagado sin causa.

2) El plazo de prescripción de esa acción es de 10 años (art. 4023 del Código civil).

3) El administrado deberá reclamar el cumplimiento de esa obligación por vía administrativa, en primer lugar, y luego en sede judicial si su reclamo no fuese atendido.

4) El "protesto" efectuado en el momento de efectuarse ese cobro indebido, tiene como primer efecto constituir en mora al Estado y, por ende, generar los intereses moratorios.

5) El "protesto" efectuado en las condiciones previstas por el artículo 3986, suspenderá por un año el curso de la prescripción, extendiendo a 11 años el plazo para interponer la acción ante la justicia.