Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

La prescripción de tributos municipales y provinciales

AUTOR: DAIANA BERENICE RANZINI

DOCENTE DEL TALLER: DRA. SARA DIANA TELIAS

[10 DE DICIEMBRE 2018]

Llegará una época en la que una investigación diligente y
prolongada sacará a la luz cosas que hoy están ocultas.
La vida de una sola persona, aunque estuviera toda ella
dedicada al cielo, sería insuficiente para
investigar una materia tan vasta...
Por lo tanto, este conocimiento sólo se podrá desarrollar a
lo largo de sucesivas edades.
Llegará una época en la que nuestros descendientes
se asombrarán de que ignoráramos
cosas que para ellos son tan claras...
Muchos son los descubrimientos reservados
para las épocas futuras, cuando se haya borrado
el recuerdo de nosotros.
Nuestro Universo sería una cosa muy limitada
si no ofreciera a cada época algo que investigar...
La naturaleza no revela sus misterios de una vez para siempre.
Séneca (4 a.C. – 65 d.C.)

Esta tesis está dedicada a mis padres que con gran esfuerzo me dieron la posibilidad de estudiar en la Capital, que me pusieron alas para volar y para ser elegir mi propio destino y a mi hermano que, aun siendo tan distintos, coincidimos en esfuerzo, dedicación y vocación por lo que hacemos.

Les agradezco a los profesores de esta casa de estudio que no solo enseñan las currículas, sino que transmiten amor puro por nuestra universidad pública.

Resumen

Desde sus orígenes, el interrogante que se plantea a nivel doctrinario y jurisprudencial es si las provincias deben someterse, o no, a las disposiciones contenidas en los Códigos de fondo dictados por el Congreso Nacional, como legislación común uniforme para toda la República.

La doctrina de la CSJN a partir de la causa "Filcrosa S.A." había culminado con el debate al establecer que las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de preceptivas concernientes a materias de derecho público local.

Hoy el tema recobra actualidad y vigencia con el dictado de un nuevo Código Civil y Comercial en un cuerpo unificado, pues, aunque si bien en términos generales mantiene la regulación de este instituto general del derecho, precisando conceptos de acuerdo con la evolución doctrinaria y jurisprudencial, no ocurre lo mismo en materia de plazos de prescripción de los tributos locales. Así, se aprueban los artículos 2532 y 2560 que vuelven a poner en el debate la prescripción de los tributos locales y del predominio o no de la autonomía del derecho tributario local en contraposición con las competencias delegadas a la Nación.

Al respecto se analizará el panorama anterior y posterior a la reforma del Código, los ejes de la misma y algunos temas que aun deberán ser esclarecidos jurisprudencialmente.

Índice

1. Introducción ... 1

1.1. Fundamentación y planteamiento del problema ... 1

1.2. Objetivos ... 1

1.3. Aspectos metodológicos ... 2

2. Marco teórico ... 4

2.1. Sistema Tributario argentino ... 4

3. Diagnóstico ... 6

3.1. Autonomía provincial y poder tributario. Alcance y contenido ... 6

3.2. El instituto de la prescripción ... 7

4. Propuesta de intervención ... 9

4.1. La Prescripción y la caducidad en Derecho Tributario ... 9

4.2. El plazo de prescripción a la luz del nuevo Código Civil y Comercial ... 15

4.2.1. Conceptos y características ... 17

4.2.2. Vigencia de la doctrina Filcrosa a partir del nuevo Código ... 17

4.2.3. Algunas reflexiones sobre las modificaciones ... 17

4.2.4. Plazos de prescripción utilizados en la actualidad argentina ... 18

4.3. Evolución de la jurisprudencia ... 18

4.3.1. Fallos emblemáticos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ... 19

4.3.2. Fallos del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires ... 24

4.3.3. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires ... 26

4.4. Análisis de los criterios en crisis ... 27

5. Conclusiones ... 30

6. Referencias bibliográficas ... 33

6.1. Libros y artículos ... 33

6.2. Jurisprudencia ... 34

7. Anexos ... 35

1. Introducción

1.1. Fundamentación y planteamiento del problema

En el ámbito impositivo argentino se han suscitados conflictos relacionados con la autonomía del derecho tributario local en contraposición con las competencias delegadas a la Nación, diversos autores, como los doctores Borda y Ziccardi, han abordado dicha materia.

El tema de la prescripción de los tributos locales y del predominio de la legislación común por sobre la pública local ha sido uno de los más controvertidos.

La sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ha venido a esclarecer la interpretación de la cláusula constitucional del Artículo 75 inciso 12 en cuanto dictamina la potestad tributaria local de establecer los plazos de prescripción liberatoria en materia de tributos locales tanto provinciales como municipales. Por otra parte, adquiere especial relevancia determinar en qué situación quedan ubicadas las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios en lo que respecta a su facultad para regular la prescripción de los tributos locales, aspecto que constituye una de las cuestiones más debatidas de la reforma.

1.2. Objetivos

Este trabajo analizará la autonomía provincial y municipal contenida en la Constitución Nacional relacionada con el tema de la prescripción. Además, se abordarán las diferentes definiciones y las divergencias contenidas en el nuevo Código Civil y Comercial sancionado en agosto del 2015.

Cabe aclarar que la única prescripción que interesa a los efectos de este trabajo es la liberatoria, ya que la adquisitiva o usucapión no tiene aplicación en el ámbito tributario.

El objeto de este estudio pretende plantear las principales posiciones doctrinarias y los fallos jurisprudenciales emblemáticos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de los órdenes judiciales locales a fin de contribuir a la discusión de un tema muy importante para la dinámica federal.

1.3. Aspectos metodológicos

Dado que el Plan Estratégico del presente trabajo tiene como objetivo principal brindar un halo de luz sobre las cuestiones controversiales de la prescripción local, su elaboración constituye una instancia fundamental del proceso en la cual se conjugan el análisis y la investigación con la participación de las instituciones locales. En tal sentido, la metodología de trabajo consta de las siguientes fases:

a) Fase de Organización y Diseño

- Definir objetivos generales;

- establecer el proceso de involucración de las diversas entidades e instituciones;

- definir la estructura organizativa;

- definir la estrategia de comunicación.

La fase de organización de un Plan Estratégico es básica para el desarrollo de todo el proceso. La diferencia entre un plan que se basa simplemente en un estudio y un plan que busca la implicación de las instituciones y los agentes económicos y sociales estriba en la importancia que es dada a esta fase, ya que las posibilidades de acción y ejecución del plan dependerán claramente de la capacidad de llegar al consenso, al compromiso y a la colaboración entre los agentes e instituciones.

b) Fase de Diagnóstico de la situación actual en materia de prescripción de tributos locales

El fin es conocer en profundidad la situación de partida e identificar los puntos fuertes y débiles, así como las oportunidades y amenazas futuras.

c) Fase de análisis jurisprudencial y doctrina

Análisis de la realidad local bajo una perspectiva integral e integradora, con el fin de detectar los posibles temas estructurales que serán objeto de estudio. Análisis e fallos emblemáticos y autores destacados en la materia. Elaboración final del documento de diagnóstico.

d) Fase de Definición de una estrategia global de desarrollo

Indicación de objetivos generales y específicos.

Para la consecución de estrategia global de desarrollo se concentrarán ejes estratégicos, que de forma intermedia contribuirán al logro de ésta. En cada eje se diseñarán medidas, acciones y actuaciones.

La metodología aplicada se fundamenta en un proceso contrastado y sistemático, con diferentes procedimientos y técnicas en cada fase.

2. Marco teórico

2.1. Sistema Tributario argentino

Los tributos nacionales vigentes en nuestro país son veintiocho en total y pueden agruparse en seis categorías[1]: sobre los ingresos, beneficios y ganancias de capital; aportes y contribuciones a la seguridad social; sobre la propiedad; internos sobre bienes y servicios; y sobre el comercio y las transacciones internacionales.

El Impuesto a las Ganancias de las personas recae sobre los ingresos del trabajo y del capital (excepto los intereses bancarios y provenientes de títulos públicos que están exentos hasta determinado monto). Los ingresos del trabajo en relación de dependencia también están alcanzados por las Contribuciones Patronales y los Aportes Personales destinados al sistema de seguridad social. En el caso de las empresas, el Impuesto a las Ganancias presenta una alícuota del 35% (que será decreciente a partir del año 2019), en tanto que los activos se gravan con un impuesto del 1%, que puede aplicarse como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias; mientras que los activos de las personas están alcanzados con el Impuesto a los Bienes Personales con una alícuota de 0,25%[2].

La tributación sobre el consumo se basa en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con una alícuota general de 21%. Ciertos alimentos y consumos básicos se gravan a una tasa reducida del 10,5%. Algunos servicios públicos se gravan con una tasa del 27%, mientras que ciertos servicios financieros se encuentran exentos. También gravan el consumo impuestos especiales sobre ciertos bienes que generan externalidades negativas, como cigarrillos, bebidas alcohólicas y combustibles.

El Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios tiene una alícuota general de 0,6%. El 34% de esa tasa puede computarse como pago a cuenta contra el Impuesto a las Ganancias y Ganancia Mínima Presunta y hasta 100% en algunos casos de pymes.

En materia de comercio exterior, las importaciones son gravadas con el régimen arancelario vigente en el Mercosur y las exportaciones, con derechos diferenciales según el tipo de bien.

[1] De acuerdo con la clasificación de la OCDE

[2] La ley 27264/16 dispuso en el caso del Impuesto a los Bienes Personales un aumento de los mínimos no imponibles para los períodos fiscales 2016 a 2018 ($ 800.000, $ 950.000 y $ 1.050.000 respectivamente), estableciendo alícuotas decrecientes de 0,75%, 0,50% y 0,25% para 2016/18 respectivamente. Asimismo, se dispone la derogación del impuesto a la ganancia mínima presunta a partir del 1/1/2019.

La recaudación de impuestos nacionales se distribuye entre la nación y el conjunto de las provincias en el marco de lo dispuesto por la Ley N° 23.548, de Coparticipación Federal y sus modificatorias[3].

Se excluyen de esta distribución las Contribuciones de la Seguridad Social y los Derechos de Exportación -excepto una parte de los correspondientes a la soja y sus derivados[4]- e Importación.

[3] La Constitución de 1994 dispuso en sus disposiciones transitorias que una nueva ley de coparticipación debía ser sancionada antes de fines de 1996. Transcurridos más de veinte años, continúa vigente la ley de coparticipación 23.548/88.

[4] Por decreto 206/2009 se crea el Fondo Federal Solidario el que se integra con el 30% de los Derechos de Exportación de soja y derivados, cuyo objetivo es financiar en provincias y municipios obras de infraestructura básica social.

3. Diagnóstico

3.1. Autonomía provincial y poder tributario. Alcance y contenido

La autonomía provincial, presupuesto del federalismo, se pone de manifiesto en la posibilidad que tiene cada provincia de dictarse su propia constitución, de darse sus instituciones locales, regirse por ellas y de elegir a sus autoridades sin intervención del Gobierno Nacional.

En nuestro sistema federal, las provincias, que conservan todo el poder no delegado por la Constitución nacional al Gobierno nacional, gozan de una autonomía de primer orden, donde se encuentran en plenitud todos los rasgos característicos del concepto autonormativo, involucrando la descentralización política, de legislación, de autoorganización y de autogobierno, pero con subordinación a un ente superior.

En el federalismo argentino el poder tributario de los entes de gobierno está determinado por la Constitución nacional. Conforme con el artículo 121, el gobierno federal ostenta potestades limitadas, dado que sólo posee las que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental, mientras que estas tienen poderes tributarios amplios, con la sola excepción de los que fueron entregados al gobierno federal, o sea los llamados poderes delegados.

En lo que respecta a los municipios, su potestad tributaria no está mencionada expresamente en la Constitución Nacional, pero resulta de su condición de elemento esencial del sistema de gobierno adoptado en el artículo 5 y de su autonomía en el artículo 123 de la Constitución Nacional, respectivamente. De acuerdo con el artículo 5° de la Constitución Nacional, las Provincias deben asegurar su régimen municipal, constituyéndose así los municipios en un tercer órgano estatal junto con el Estado Nacional y los Estados Provinciales.

La Corte Suprema venía sosteniendo tradicionalmente la autarquía de los municipios, criterio que varió fundamentalmente en 1989 en el reconocido caso “Rivademar c/ Municipalidad de Rosario”[5]. La cuestión de la naturaleza autónoma o autárquica se zanjó en la reforma constitucional de 1994 con la incorporación al texto constitucional del articulo 123 en el cual se les reconoce a los municipios su carácter autónomo, sin embargo, el mismo artículo establece que son las provincias las encargadas de fijar el “alcance y contenido” de la

[5] “RIVADEMAR, ÁNGELA D. B. MARTÍNEZ GALVÁN DE C/MUNICIPALIDAD DE ROSARIO” (1989)

autonomía de sus municipios. Esta disposición ratifica implícitamente la preeminencia de la autonomía provincial sobre la municipal y la subordinación jerárquica de los municipios.

La propia Corte ha reconocido esta subordinación, haciendo referencia a los regímenes de coparticipación al concluir que las municipalidades deben observar necesariamente los compromisos asumidos por las provincias adheridas que pudieran afectarlas.

En conclusión, las provincias ejercen su potestad tributaria en forma amplia y absoluta y los municipios la ejercen por delegación de las provincias.

Por su parte la Ciudad de Buenos Aires, con su régimen de gobierno autónomo reconocido en el artículo 129 también posee facultades impositivas en el marco que le brinda el texto constitucional nacional. La consagración de la autonomía municipal en el artículo 123, no transforma a los municipios en protagonistas directos de nuestro federalismo, sino que viene a reforzar la presencia de estos en la relación federal, pero necesariamente a través de las provincias que conforman. Por ello los municipios no aparecen en la distribución de competencias tributarias que encontramos en la Carta Nacional, sin perjuicio de lo cual, las provincias en el ejercicio de sus competencias no podrán dejar de tener presente a las comunidades locales, asegurándoles un mínimo de autonomía en el ámbito económico-financiero, indispensable para hacer realidad los demás ámbitos.

3.2. El instituto de la prescripción

La prescripción liberatoria es un modo de extinción de las obligaciones, incluso de las tributarias, por el mero paso del tiempo. Es decir, que transcurrido determinado término legal sin que el acreedor ejercite el derecho que le corresponde, el deudor quedará eximido de su obligación.

“La prescripción, como modo de extinción de la obligación tributaria, constituye uno de los institutos más importantes de la materia por cuanto refleja el principio de la seguridad jurídica como elemento sustancial en la relación tributaria.

A veces nos llama la atención que la respectiva legislación, en este caso en el campo tributario, se haya preocupado con tanto detenimiento en este regular instituto, ya que pareciera que se está beneficiando, mediante este régimen, a quien ha sido infractor o evasor,

o en sede penal, inclusive ha incursionado en delitos de mucha más gravedad, pero ello no es así, sino que la prescripción viene a proteger la seguridad jurídica"[6].

La prescripción es la figura jurídica que permite, por el transcurso del tiempo:

- Liberarse de una obligación (consiste en la pérdida de un derecho por inacción del titular y es una herramienta para esgrimir como excepción para repeler una acción).

- Adquirir un derecho.

Cabe destacar, que como ha mencionado Borda, la prescripción es un fenómeno que funciona "a pedido del interesado", dado que "La ley ampara los derechos, pero no protege la desidia ni el abandono; los derechos no mantienen su vigencia indefinidamente en el tiempo si su titular no tiene interés en ellos"[7].

Aspectos fundamentales

- La prescripción ocasiona la extinción automática de las obligaciones tributarias.

- La prescripción extintiva (elemento del cual nos ocuparemos) genera efectos muy diversos en la esfera tributaria y en la privada; en ésta el obligado puede negarse a la pretensión del titular del derecho oponiendo la prescripción, en presencia de la prescripción tributaria el acreedor no debe exigir el pago una vez cumplida.

- La renuncia no tiene cabida en el esquema de actuación de la prescripción tributaria ya que si no existe obligación no cabrá su satisfacción mediante el pago. En caso de que éste se realice no será siquiera el pago de lo indebido sino una liberalidad.

[6] Horacio Ziccardi, 75° aniversario de la Ley 11.683 – Capítulo XIII Prescripción, Buenos Aires, 2008
[7] Borda, Guillermo - Tratado de Derecho Civil - Parte General - Tomo 2

4. Propuesta de intervención

4.1. La Prescripción y la caducidad en Derecho Tributario

Al igual que sucede en cualquier tipo de obligación, la forma de normal de extinción de las obligaciones tributarias es el pago o cumplimiento; asimismo, la normativa tributaria, acoge otros modos de extinción entre los cuales se encuentra la prescripción.

Es sabido que la prescripción es un concepto acuñado por el derecho civil en el que se diversifica en dos especies: adquisitiva y extintiva; centrándonos en la extintiva, la doctrina civilista destaca de la misma que motiva la extinción de un derecho por permanecer inactivo o no reconocido durante un cierto tiempo.

De Castro[8] define que la prescripción extintiva se basa en la prolongada y general inactividad; atiende al mero no hacer del titular y de la otra parte y termina con la extinción de un derecho o acción.

La prescripción extintiva se produce por falta de ejercicio de un derecho durante un plazo. Su efecto es la extinción de la obligación y aprovecha a todos los obligados al pago. Una diferencia fundamental con la caducidad es que la prescripción puede interrumpirse, reabriéndose de nuevo el plazo desde el principio; otra diferencia es que la caducidad es automática y ha de dictarse de oficio, mientras la prescripción se dictará por excepción. La Corte Suprema ha dicho que la caducidad es, en definitiva, una prescripción más breve y que no es susceptible de suspensión ni interrupción; además, tendría explicación en un sistema que atribuya efecto constitutivo a la determinación impositiva, pero no donde reviste carácter declarativo, como ocurre en nuestro país. La prescripción se interrumpe por cualquier actividad externa del Fisco, con conocimiento formal del sujeto pasivo.

La Cámara Civil, en la Causa "González Pagliere José c/Nación"[9]distinguió lo siguiente:

- La caducidad extingue el derecho, mientras que la prescripción no, pues el mismo subsiste como obligación natural;

- la prescripción afecta toda clase de derechos, dado que es una institución general, y para que ella no funcione, es necesario una norma expresa en tal sentido, en tanto que la caducidad, por no ser general, sólo afecta ciertos derechos que nacen con una vida limitada en el tiempo;

- la prescripción puede verse suspendida o interrumpida en su curso, no así la caducidad;

[8] De Castro, "Temas de Derecho Civil", Edición 1972, Madrid, 1976
[9] CSJN causa " González Pagliere José c/Nación" 13/6/1951

- la prescripción sólo proviene de la ley, mientras que la caducidad puede resultar también de la convención de los particulares;

- los plazos de la prescripción son habitualmente prolongados, mientras que los de la caducidad son comúnmente muy reducidos;

- la caducidad, a diferencia de la prescripción, puede ser pronunciada de oficio.

Dino Jarach[10] sostiene "Que, con respecto a las acciones y poderes del Fisco, según la doctrina de autores alemanes y suizos podría hablarse más de que de una prescripción de una caducidad. La razón de ello se encuentra en la circunstancia de una vinculación obligacional y su limitación en el tiempo responde a un principio de orden público, es decir, limitar la acción de la administración pública y la situación de obediencia que el poder público impone a los ciudadanos. Por esta razón la extinción de los poderes del fisco se opera de pleno derecho".

Giuliani Fonrouge[11] manifiesta que, en nuestro derecho, la deuda nace con el presupuesto de hecho, pero sólo se extingue con la demanda judicial y no con el acto de determinación; y así debe ser atribuyendo efecto meramente declarativo al acto de determinación, que normalmente pone a cargo del sujeto pasivo el cumplimiento de ese acto de orden formal, y no sustancial; y tanto es así, que el contribuyente que ingresa el impuesto sin presentar declaración jurada, sólo incurre en infracción formal. Corresponde hablar de prescripción lisa y llana, de una categoría, que arranca del momento en que nace la obligación del deudor y el correlativo derecho del acreedor, cuya actividad debe tender desde entonces al cobro de la contribución, mediante la realización de todas las gestiones administrativas y judiciales necesarias.

Comienzo de la prescripción

Teniendo en cuenta que la obligación tributaria nace con la verificación del hecho imponible o presupuesto de hecho y que la determinación tiene un efecto declarativo, la prescripción comienza desde el momento que la obligación nace como tal con la verificación del hecho imponible. Pero el Artículo 57 de la ley 11.683 expresa que la facultad de determinar el impuesto y las facultades accesorias y la acción para exigir el pago, prescriben desde el primero de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso del gravamen. Pero si la ley fiscal difiere del Código Civil, en cuanto al comienzo del plazo, nada dispone respecto del

[10] Jarach, D. "El hecho imponible" (2da. Edición), Abeledo Perrot, Bs. As, 1971.
[11] Giuliani Fonrouge, C M, Derecho Financiero (3ra. Edición), Depalma, julio 1993

modo de calcularlo, por lo que rige el Artículo 25 que contempla el problema específico de la determinación de los plazos por meses y años, por lo cual la Corte Suprema estima que el término de prescripción que comienza un día dado, termina el mismo día del mes correspondiente.

La fundamentación de esta aparente discrepancia surge de una fórmula de comodidad para la autoridad administrativa que en algunos supuestos también aprovecha a los particulares, sin que ello signifique que se beneficien alternativamente con la disposición más favorable, porque si bien es cierto que con el sistema de la ley impositiva se alarga el plazo de la prescripción, ello beneficia por igual al Fisco y al contribuyente, con el agravante para éste que se considera ingresado en concepto de impuestos, lo que en realidad supone un pago o retención indebida, excluyéndosele por tal motivo de la prescripción civil ordinaria, que contiene plazos menos premiosos.

No se trata de dos acciones, una para determinar el impuesto y otra para exigir el pago, sino de una sola.

Plazo de la prescripción

La ley 11.683 en el Artículo 56 establece dos plazos de prescripción: de 5 años y de 10 años, según se trate de contribuyentes inscriptos o no. Así en el inciso a) se establece el plazo de 5 años para contribuyentes inscriptos, que tuvieren la obligación efectuar la inscripción y que no habiéndola cumplido regularicen en forma espontánea su caso. Por su parte el inciso b) se refiere a los contribuyentes no inscriptos, para los cuales extiende su plazo a 10 años en cuanto a las acciones del Fisco para determinar y exigir el pago de impuestos, limitando para los mismos el plazo de prescripción para la repetición de impuestos a 5 años.

El fundamento de esta distinción la encontramos en un necesario principio de justicia y equidad, en cuanto que no correspondería proporcionar igual tratamiento para contribuyentes que cumplimenten con la obligación de inscripción y aquellos que, debiéndolo hacer, no se correspondan con la misma obligación. De esta manera no se limita el accionar del fisco, en cuanto al ejercicio de sus derechos para con los contribuyentes que no han cumplido con sus deberes de inscripción.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene dicho en una antigua sentencia que el sentido de la prescripción de diez años es que los derechos del Fisco no se vean cercenados ante un contribuyente que se mantiene desconocido.

El decreto-ley 1956 había instituido un régimen de imprescriptibilidad para los no inscriptos y que, estaba en pugna con el fundamento de la institución y con el sistema de la ley fiscal. La prescripción afecta el orden público y se inspira en razones de interés social, como contribución a la certeza del derecho, y aunque no puede ser declarada de oficio, se produce de pleno derecho por el simple transcurso del tiempo y escapa a la disponibilidad de los particulares mientras se halle en curso; además el sistema derogado desconocía el principio de que el derecho del estado nace con la realización del hecho imponible, y no con su determinación administrativa.

Interrupción y suspensión de la prescripción:

El tiempo necesario para que la prescripción extintiva destruya la eficacia de un derecho, no siempre se tiene en cuenta, es decir, que no siempre el transcurso del tiempo señalado por la ley en cada caso concreto produce fatalmente la pérdida del derecho, como ocurre en la caducidad. Puede ocurrir que las diversas legislaciones, fundadas en motivos de equidad, suspendan en ciertas hipótesis el curso de la prescripción extintiva, no volviendo ésta a correr hasta que desaparezca el estado de hecho o de derecho que le impedía surtir sus efectos. Puede ocurrir también que se realicen ciertos actos, por parte del acreedor, o bien por parte del deudor, que tenga por efecto dejar sin valor alguno el tiempo transcurrido anteriormente. En el primer caso hay suspensión, en el segundo interrupción.

Siendo consustancial a la prescripción la extinción de un derecho por permanecer inactivo o no reconocido durante el tiempo señalado legalmente, la realización de un acto que suponga la ruptura del silencio de la relación jurídica, en el sentido de que el derecho puede o va a ser ejercitado, debe significar que no se produce la prescripción. En el supuesto descrito estamos ante la interrupción de la prescripción que se presenta como un hecho que excluye e impide que la prescripción se produzca y que obliga a que el tiempo sea contado de nuevo, prolongando así la vida del derecho.

En cuanto a la suspensión, indica De Castro que ésta consiste en que el tiempo que dura no se cuenta para la prescripción produciendo una paralización temporal de su curso; terminada la suspensión, corre de nuevo la prescripción y se adicionan el plazo anterior y el posterior a la misma para completar el plazo de prescripción[12].

En el orden nacional, la ley 11.683 consigna un solo motivo de suspensión del derecho a determinar el impuesto y exigir su pago: corresponde al caso de determinación de oficio de

[12] Castro y Bravo, Federico de, Temas de derecho civil, 1972, Madrid, España

la obligación, ya fuere con base cierta o con base presunta, y dura un año contado desde la intimación administrativa del pago, pero que se prolonga hasta noventa días después de la sentencia del Tribunal Fiscal si mediare apelación ante éste (Artículo 65). Por ley 23.658 se introdujo una nueva causa de suspensión por dos años para los inversionistas en empresas que gozaran de beneficios impositivos, provenientes de regímenes de promoción industrial, desde la intimación de pago efectuada a la empresa titular del beneficio (Artículo 66 Ley 11.683).

Teniendo en cuenta que la suspensión opera a partir de la fecha de la intimación administrativa de pago, es importante a los efectos de definirla con más precisión, el fallo "Metalúrgica Constitución SA"[13] del Tribunal Fiscal de la Nación, en el cual se considera suspendido el plazo de prescripción por la existencia de una resolución condenatoria, aunque la misma sea notificada luego de vencido el plazo de prescripción, pues la suspensión opera desde la fecha de la resolución.

En principio, hay dos causas de interrupción de la obligación tributaria, las cuales son: demanda ante autoridad judicial y reconocimiento expreso o tácito del derecho del acreedor; pero tratándose de los impuestos afectados por la ley 11.683, la interrupción se produce por estas circunstancias:

- *reconocimiento expreso o tácito de la obligación*: cualquier manifestación que, en forma inequívoca, sin lugar a duda, demuestre que el deudor admite la existencia del crédito tributario, por lo cual es necesario examinar cada situación particular para determinar si media o no el propósito enunciado. Se interpreta que el reconocimiento expreso no requiere formalidades especiales, pero que la voluntad de confesar el derecho debe resultar claramente de los términos empleados; y que el reconocimiento tácito debe ser inequívoco y no presuntivo o derivado de términos vagos e imprecisos. En cuanto a los acogimientos voluntarios y libres de los contribuyentes a los planes de facilidades de pago, exhiben la confesión de existencia de un crédito, constituyendo por ende un reconocimiento expreso de la obligación tributaria, con efectos interruptivos de la prescripción en curso. Esto deberá juzgarse con estrictez y el reconocimiento sólo opera en relación con el monto de deuda incluido en el plan respectivo, estándole vedado a la Administración Tributaria, pretender un impuesto mayor una vez vencidos los plazos generales de prescripción del período fiscal de que se trate:

[13] TFN, Sala "C", "Metalúrgica Constitución SA", 22/11/1973

- *renuncia al término corrido de la prescripción en curso:* La renuncia al término de prescripción corrido deberá ser efectuada por el contribuyente, responsable o apoderado debidamente facultado al efecto, so pena de nulidad.

- *por ejecución fiscal o por cualquier acto judicial tendiente a obtener el pago*: en lo relativo al juicio de ejecución fiscal, la interrupción comprende el intervalo que va desde la iniciación del mismo hasta la sentencia, debiéndose comenzar a computar el nuevo plazo desde el 1° de enero siguiente a la misma. Los efectos interruptivos operan también para aquello responsables solidarios del pago en virtud del artículo 8 de la Ley 11.683. En relación a los actos judiciales de carácter interruptivo, la jurisprudencia tiene dicho que si, desde la providencia para sentencia dictada en esta instancia, último acto interruptivo de la prescripción, ha transcurrido el término de la prescripción, el tribunal debe declarar de oficio la misma[14] o bien que si con posterioridad al llamamiento de autos para sentencia, la sala hizo saber su nueva composición mediante resolución notificada por cedula, dicha notificación tiene el carácter de un acto procesal idóneo para interrumpir la prescripción. En el mismo sentido, el escrito presentado por el Fisco requiriendo pronto despacho, interrumpe el curso de la prescripción.

La prescripción en el Código Civil y Comercial de la Nación

El Código Civil y Comercial dice en el Libro Sexto "Disposiciones comunes a los derechos personales y reales", Título I: "Prescripción y caducidad", Capitulo 1: "Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva", Sección 1: "Normas generales", lo siguiente:

Art. 2532 - "Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos".

Art. 2560.- "Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".

Régimen especial: Ley Penal Tributaria N° 23.771

[14] CNFCA, Sala I, " Coímbra, María", 07/07/1977

El Inciso c) del artículo 65 de la ley 11.683 establece "la prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del art. 16 de la Ley 23.771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva".

En el periodo que rigió esta ley, debía en primer término, efectuarse la denuncia penal por parte del fisco y recién ahí, cuando quedaba firme la sentencia dictada en la causa penal respectiva podía iniciarse el procedimiento determinativo. En ese periodo, las acciones del fisco para determinar y exigir impuestos quedaban suspendidas desde la fecha de la denuncia hasta el momento que se dictaba la respectiva sentencia.

Ley Penal Tributaria N° 24.769

El artículo 65 inciso d) de la Ley 11.683 dispone "Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva".

Esto significa que la Ley Penal Tributaria vigente habilita la emisión de la determinación de oficio, y, consecuentemente, sin perjuicio del reclamo que el fisco efectúe al contribuyente respecto del tributo y de la apelación que éste efectúe al Tribunal Fiscal de la Nación, cabe la formulación de la denuncia penal.

De todas formas el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria prohíbe a la administración, aplicar sanciones administrativas hasta que quede firme la sentencia que se dicte en la causa penal, por lo tanto en este caso la prescripción de la acción del fisco para aplicar multa, queda en suspenso desde que se efectúa la denuncia penal por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria y hasta 180 días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva.

4.2. El plazo de prescripción a la luz del nuevo Código Civil y Comercial

Con la ley 26.994, el Código Civil y Comercial vino a reemplazar al Código Civil y también al Comercial, con vigencia a partir del 1/8/2015, según lo dispuso la ley 27.077.

Los principales aspectos del instituto de la prescripción se mantienen sin grandes alteraciones:

- *Inicio (art. 2554):* la regla general es que el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible.

- *Interrupción (art. 2545):* el curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo contra el poseedor, su representante en la posesión o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona inca- paz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable.

- *Suspensión (art. 2541):* el curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión solo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción.

Exceptuando lo mencionado en los párrafos anteriores, el marco regulatorio que abraza el nuevo código brinda una solución distinta para la materia bajo análisis; dejando en cabeza de las legislaturas provinciales el dictado de las normas sobre el plazo de prescripción de los tributos. En dicha dirección, el actual art. 2532 dispone: "(…) Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos."

De esta manera, puede apreciarse que se deposita expresamente en las legislaturas locales la regulación sobre el plazo de prescripción de las deudas tributarias provinciales. Ahora bien, a lo expresado resta añadirle un tema no menor relativo a la aplicación del nuevo régimen a los plazos de prescripción que se encontraban en curso al momento de la entrada en vigencia del nuevo marco regulatorio.

Al respecto, el nuevo Código Civil y Comercial, a diferencia de lo que no ocurre con otros institutos que legisla, en el tema bajo análisis da una solución específica. Así, el art. 2537 -que se titula "Modificación de los plazos por ley posterior"- dispone que los plazos de prescripción en curso al momento de la aplicación de una nueva ley se rigen por la ley anterior.

No obstante, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, salvo que el plazo establecido por la ley antigua finalice antes que

el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene la ley anterior.

4.2.1. Conceptos y características

El Código Civil define a la prescripción como "un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo" (art. 3947 del Código Civil de Vélez Sarsfield, no incorporado en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación). En el primer caso se trata de la prescripción adquisitiva y en el segundo de la prescripción liberatoria. Esta última es la que nos interesa a los fines de analizar la prescripción en materia impositiva.

La prescripción liberatoria "es una excepción para repeler una acción por el solo hecho que el que la entabla, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere" (art. 3949 del Código Civil de Vélez Sarsfield, no incorporado en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación).

Según la Doctora María Belén Murillo define "su fundamento consiste en dar estabilidad a los derechos y preservar la seguridad jurídica. En efecto, la ley quiere que los conflictos humanos se ventilen y resuelvan en plazos razonables, que ellos no se mantengan indefinidamente latentes ni en estado de perpetua suspensión".

4.2.2. Vigencia de la doctrina Filcrosa a partir del nuevo Código

En principio la aparición del nuevo Código, aun con las disposiciones de los artículos 2532 y 2560, no altera la doctrina "Filcrosa"[15]. Sucede que, independientemente de lo normado en dicha norma, la ley suprema no se ha visto modificada y es justamente allí donde reside la facultad del Congreso Nacional de legislar sobre la materia en cuestión, que ahora contiene el Código unificado. Dicho fallo contiene un análisis de las potestades de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires conforme lo dispuesto en la Constitución Nacional; al no haberse modificado esta última, no es posible dejar de lado sus conclusiones.

4.2.3. Algunas reflexiones sobre las modificaciones

El Congreso Nacional intentó poner fin a la discusión sobre la validez de leyes locales que regulasen la prescripción de obligaciones tributarias y también a los reclamos de las

[15] "Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" - CSJN - 30/9/2003

provincias y de la CABA por la inexistencia de facultades para legislar al respecto. Para ello dispuso que las legislaciones locales podrán regular los plazos de prescripción.

Dicha situación vendría a constituir una "especie de devolución" -por parte del Congreso Nacional- a las provincias de las facultades que desde la Constitución de 1853-1860 delegaron a la Nación. Esa devolución, a su vez, modifica el esquema de facultades entre la Nación y las provincias, es decir, se trata de una modificación a la ley suprema por parte de una ley del Congreso, lo cual es inadmisible.

4.2.4. Plazos de prescripción utilizados en la actualidad argentina

Tratándose de obligaciones que se devengan por años o plazos periódicos más cortos (ej. impuesto sobre los ingresos brutos), correspondería aplicar el plazo de prescripción de dos años del artículo 2.562 del CCyCo.

De estarse ante obligaciones de una sola vez o no periódicas (ej. impuesto de sellos), correspondería atender al plazo genérico de prescripción de cinco años contenido en el artículo 2.560 del nuevo Código.

Adicionalmente, expone Martín Caranta[16], que debería aplicarse el plazo de prescripción bienal para las obligaciones periódicas si las provincias o la CABA no emitieron luego del 1/8/2015 ninguna legislación al respecto. Dado que, siguiendo la doctrina "Filcrosa", no sería posible utilizar una ley local anterior a la fecha señalada, por cuanto la misma había sido dictada en un momento en el cual no existía "habilitación" para las legislaturas locales en materia de prescripción, la cual recién se dio con la ley 26.994.

4.3. Evolución de la jurisprudencia

La interesante evolución de la jurisprudencia en esta cuestión de los límites de las potestades locales -como aspecto previo a las facultades para la regulación de la prescripción-, será expuesto brevemente a fin de introducir al lector en el tema planteado.

[16] Caranta, Martín R., "LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS LOCALES A PARTIR DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN, ERREPAR, 3/2016

En un libro homenaje a la Corte Suprema de Justicia, Ziccardi[17] cita a Genaro Carrió cuando dice *"La jurisprudencia de la Corte, excluida la Constitución, es la fuente principal en el que el alto tribunal funda sus decisiones. La salvedad relativa de la Constitución no tiene en verdad demasiado peso. En los casi ciento treinta años transcurridos desde la sanción de la Ley Fundamental, prácticamente todas las causas de ella con virtualidad para suscitar litigios relativos a su alcance o sentido han quedado recubiertas, por así decirlo, las sucesivas capas de interpretaciones de la Corte, los que han ido restringiendo o ampliando los concisos textos originales".*

"La Corte define y redefine ese dominio de forma incesante, y lo adecúa a la realidad de hoy, previendo la de mañana. Por ello es sensato hablar, como lo ha hecho más de un constitucionalista inteligente, de una interpretación dinámica de la Constitución, como aquella que no se ciñe literalmente a la intención histórica de los autores de ella."

4.3.1. Fallos emblemáticos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

"Sucesión de Tomasa Vélez Sarsfield c/Provincia de Buenos Aires (Consejo de Educación)" - 19/11/1882

En esta causa, el Consejo General de Educación de la Provincia de Buenos Aires reclamaba de la sucesión de doña Tomasa Vélez Sarsfield el 10% que acordaba la ley provincial del 26/9/1875, artículo 62, inciso 3), sobre toda herencia o legado entre extraños que excediera los mil pesos fuertes.

La Corte dijo que las leyes que, en consecuencia, de la Constitución dicta el Congreso, son supremas para toda la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse con ellas, no obstante, cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales (art. 31, CN).

"Liberti, Atilio César (Suc.) s/inscripción" - 10/8/1956

La CSJN se pronunció en esta causa en que se discutía si la Provincia de Buenos Aires tenía facultades para gravar con el impuesto a la transmisión gratuita participaciones en

[17] La Jurisprudencia Tributaria de la CSJN a 150 años de su primera Sentencia, Asoc. Argentina de Estudios fiscales, 10/2013

sociedades con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) y con bienes en la provincia.

El tema era la facultad impositiva preferente y la ilegitimidad de la imposición de una ley local que debe sujetarse al régimen de una jurisdicción distinta, excluyente de la primera: el poder impositivo de las provincias y del Gobierno Nacional no puede ser absoluto, el poder de uno debe cesar donde comienza el poder del otro.

La creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción -dice el fallo- es resorte de las provincias, porque entre los derechos que hacen a su autonomía es primordial imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña.

Si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo para robustecer mediante esa unidad legislativa la unidad nacional, han debido admitir la prevalencia de tales leyes y limitarse, no dictar normas que las contradigan; la infracción constitucional -sigue diciendo el fallo- puede ocurrir en forma directa: si la ley afecta la constitución o indirecta, si la ley pone en contradicción irreductible con los principios y normas de las leyes del Congreso.

El pronunciamiento de la Corte intenta conciliar la unidad jurídica nacional con la autonomía impositiva de las provincias, en tanto estas imponen tributos directos permanentes, dando sentido económico y tomando como materia imponible las entidades jurídicas como las crea el derecho sustantivo nacional.

"Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c/ Prov. de Buenos Aires" – 06/12/1961

La Provincia de Buenos Aires, que legítimamente puede cobrar a una sociedad de responsabilidad limitada impuestos sobre sus inmuebles sitos en jurisdicción provincial, no puede exigir a los herederos de socios fallecidos el impuesto a la transmisión gratuita de bienes como si ésta hubiese versado sobre derechos reales o sea derechos sobre la cosa y no sobre derechos creditorios de los socios contra la sociedad (Voto del Doctor Luis María Boffi Boggero).

Cuando las provincias pretendieron gravar la transmisión hereditaria del causante en sociedades colectivas o de responsabilidad de personas, con bienes en ellas y asiento en otra jurisdicción territorial donde también se hallaba el domicilio, sobre la base de prescindir de la

existencia de la sociedad y sujetar el tributo no a la transmisión de las cuotas sociales sino a la de los bienes con sujeción al principio de la realidad económica, la Corte hizo prevalecer las normas de Derecho común sobre las leyes tributarias provinciales, que a su juicio implicaban un desconocimiento de la jerarquía de las normas que surgen del artículo 31 de la Constitución.

Esta es la doctrina que en pronunciamiento dividido sentó la Corte en sentencia del 10/08/1956 recaída en la causa "Liberti, Atilio César s/ sucesión. Si bien en sentencia de la causa "Cobo de Ramos Mejía, María Lía d provincia de Buenos Aires", el tribunal sentó la doctrina contraria, posteriormente volvió a la doctrina del caso "Liberti", en sentencia del 4/12/1967 recaída en la causa "Martínez y Esquivel, Dora R. y otro c/ provincia de La Pampa".

"Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de municipalidad de Avellaneda" - 30/9/2003

En esta causa por tasas municipales, la Alzada sostuvo que la prescripción se rige por las normas locales sin que resulte aplicable el Código Civil, por ser facultad privativa de las provincias no delegada al Gobierno Federal. La Corte dejó sin efecto la sentencia apelada, pues la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

Las provincias resignaron en la Nación su posibilidad de legislar lo atinente al régimen de las obligaciones, una de cuyas facetas es la prescripción; por eso, no les corresponde dictar normas incompatibles con los Códigos de fondo. Han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan.

Este fallo determinó:

- Los poderes de las provincias son originarios e indefinidos.

- Los delegados a la Nación son definidos y expresos.

- La facultad del Congreso de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer formalidades para concretar los derechos, incluyendo legislar de manera uniforme sobre la prescripción.

- Las provincias carecen de facultades para establecer normas apartándose de la legislación de fondo. No basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo.

La regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional y no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con los códigos de fondo.

Al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la limitación de no dictar normas que las contradigan: no es admisible la ordenanza de la Municipalidad de Avellaneda en cuanto ha regulado un aspecto vedado también en la provincia de la cual forma parte (dictamen del procurador general de la Nación).

Del artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción, pues la facultad del Congreso de la Nación de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer las formalidades para concretar los derechos que reglamenta y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los modos de extinción.

La solución del conflicto sobre el alcance del poder debe ser resuelto mediante una interpretación que permita integrar las normas que estarían en pugna, en pos del equilibrio entre las facultades que corresponden a las provincias y aquellas que corresponden a la Nación, para establecer en todo el país un régimen único de extinción de las obligaciones.

- Se busca evitar una atomización de pautas rectoras.

- La disidencia sostiene que en materia de prescripción:

- Las atribuciones reservadas por las provincias al constituir la federación no se limitan a la mera creación de impuestos y contribuciones, sino que se extienden a los medios para hacerlos efectivos, lo cual conlleva el poder de fijar los plazos de prescripción: el derecho público provincial prevalece sobre el Código Civil.

- Rige lo dispuesto por las normas provinciales y municipales y no el Código Civil, desde que la ley nacional aplicable a tasas fija en 10 años el plazo, por lo cual, cuando la ley nacional altera el plazo común del código de fondo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan uno igual.

- Si la Nación modificó el plazo del Código Civil, elementales razones de equidad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto.

"Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés" - *1/11/2011*

Son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil: las provincias carecen de facultades para establecer normas apartándose de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

En disidencia, los doctores Petracchi y Maqueda sostuvieron que, toda vez que, con relación al plazo de prescripción en materia tributaria, la Nación entendió necesario modificar o precisar el previsto en el artículo 4.027, inciso 3), del Código Civil, elementales razones de equidad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto.

La Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y había rechazado la presente ejecución fiscal por el impuesto de infraestructura social. Sostuvo que el contradictorio se ceñía a determinar qué plazo de prescripción debía aplicarse y que si tal aplicación debía hacerse conforme a lo establecido en el código tributario provincial o a las normas del Código Civil.

Así, concluye que, conforme a la doctrina emanada de precedentes de la CSJN, correspondía tomar en cuenta lo establecido por el derecho común y estar, entonces, al plazo quinquenal.

El Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba -por mayoría- anuló la sentencia, expresando que lo que aquí debía determinarse era el momento a partir del cual comenzaba a correr el plazo de la prescripción. Consignó que lo normado por el artículo 91 del Código Tributario entonces vigente guardaba homogeneidad con el artículo 57 de la ley 11.683, en cuanto fijaba que el plazo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de los gravámenes se iniciaba el 1 de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento. Por lo tanto, ante la existencia de un régimen legal especial aplicable, no correspondía subsumir la cuestión en normas de derecho común.

La procuradora general de la Nación precisó que el punto en litigio se circunscribe a dilucidar si el Código Tributario local puede disponer un momento distinto para el inicio del

cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, regulado en el artículo 3.956 del Código Civil. Esta cuestión -análoga a anteriores resueltas- lleva a que se discuta que, si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso de la Nación, tampoco la tendrían para modificar la forma en que este fijó su cómputo. La Corte revocó la sentencia.

Por último, cabe destacar que, puesto que la jurisprudencia es muy copiosa, que inclusive se ha declarado la inconstitucionalidad de las normas, siguiendo la doctrina de "Filcrosa", respecto de las normas locales en los casos que contemplasen supuestos de suspensión, interrupción, o de inicio del término de la prescripción, distintos de los contemplados en dicha legislación común, pues resulta claro que adoptar la tesis que otorga predominio a las disposiciones del Código Civil en cuanto a los plazos de prescripción implica, de modo necesario, que sean de aplicación y observancia todas sus disposiciones, en cuanto inicio del cómputo, suspensión e interrupción (cfme. doctrina en causa resuelta por la CSJN con fecha 1/11/2011, identificada como "F.391.XLVI Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia Inés – ejecutivo – apelación – recurso directo").

4.3.2. Fallos del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires

"Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado" - 17/11/2003

La causa versó sobre un reclamo interpuesto por una sociedad de beneficencia contra la determinación de oficio de la Dirección General de Rentas por el impuesto sobre los ingresos brutos. La Sociedad Italiana de Beneficencia era contribuyente no inscripto y su inscripción fue de oficio.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación del artículo 75, inciso 2), de la Constitución Nacional.

Los estados locales son los que deben decidir en qué plazos y bajo qué circunstancias prescribe una obligación tributaria, lo que contribuye a establecer una política tributaria previsible y efectivamente autónoma, pues si los plazos de prescripción son ordenados y

modificados por el legislador federal, el sistema de recaudación tributario deja de ser local al quedar sujeto a las decisiones de un poder ajeno (voto de la Dra. Ruiz).

El artículo 1 de la ley 19.489, dictada en 1972 por el Gobierno Federal en calidad de legislador local para la Capital Federal, dispone que las acciones y poderes de la Municipalidad de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos prescribe:

- Por el transcurso de cinco años, en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación de inscribirse o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.

- Por el transcurso de diez años, en el caso de contribuyentes no inscriptos.

- La acción de repetición prescribe por el transcurso de cinco años.

Los plazos de prescripción establecidos en esa ley, vigente al momento de devengarse el gravamen controvertido, han sido recogidos por el Código Fiscal dictado por la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y mantenida en las sucesivas reformas.

Entonces, la cuestión, como siempre, es la siguiente: qué plazo de prescripción debe aplicarse:

Considerando que las provincias no han delegado el dictado de los códigos de procedimientos en el Gobierno Federal, resulta apropiado que el legislador federal, al dictar las normas que constituyen la legislación común de la República, ha querido asegurarse cierta homogeneidad en algún aspecto atinente a tal regulación. Así, la CSJN ha entendido que "...la facultad del Congreso Nacional para dictar tales códigos comprende las de establecer las formalidades necesarias para hacer efectivos los derechos que reglamenta...", cuando en la norma constitucional citada se establece que es atribución del Congreso de la Nación "dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados..." y se agrega que "...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...", expresión que no deja lugar a dudas respecto de los alcances de las disposiciones contenidas en la legislación común y que permite afirmar que, desde el punto de vista del diseño constitucional argentino, la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el precepto citado.

"Fornaguera Sempé, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la aut. Adm. s/rec. de inconstitucionalidad concedido" - 23/10/2015

Se discutía la prescripción del impuesto de alumbrado, barrido y limpieza de la Ciudad de Buenos Aires de un departamento en Cerrito y Juncal.

El Tribunal Superior de la Ciudad, con fundamento en que el CCyCo. determinó la autonomía local para reglar el plazo de prescripción, se apartó de la jurisprudencia sentada por la CSJN en "Filcrosa" retomando la doctrina de "Sociedad Italiana de Beneficencia".

El Congreso de la Nación entiende que la regulación del plazo de prescripción de las acciones de los fiscos locales para cobrar tributos locales no forma parte de las facultades delegadas.

Tratándose de su interpretación de la Constitución Nacional, resulta irrelevante la fecha de vigencia del CCyCo.

El doctor Casás refiere que en una causa anterior afirmó que, estando la CSJN en el vértice superior de los tribunales nacionales y locales y que esta entendió que la prescripción es un instituto del derecho común, aun en las regulaciones del derecho público local -obligaciones tributarias, comprendiendo plazos de prescripción, momento desde el cual se inicia el cómputo, causales de interrupción y de suspensión- por respeto y economía procesal, falló sometiéndose a la doctrina sentada en "Filcrosa", más allá de su postura a partir de "Sociedad Italiana de Beneficencia" y hasta que:

- se modifique el criterio judicial;

- se alteren las regulaciones del derecho común;

- se sancione por el Congreso un Código Tributario Nacional; o

- varíe la composición de la CSJN.

4.3.3. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires

"Ciudad de Buenos Aires c/A.G.M. Argentina SA" - Sala III - 9/3/2015

En este juicio de ejecución fiscal por el impuesto sobre los ingresos brutos se resolvió que, si bien el Código Civil y Comercial de la Nación no estaba vigente al momento de la sentencia, forma parte del derecho argentino y no puede ignorarse la inequívoca voluntad del

Congreso de la Nación de no legislar en materia de prescripción de tributos locales y que esa facultad sea ejercida por las legislaturas locales. Es decir, es el propio órgano que según la CSJN sería competente para legislar sobre la cuestión el que considera que no le corresponde ejercer tal competencia con relación a los plazos de prescripción de los tributos locales.

En la causa "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni[18]", la Corte resolvió que la facultad del Congreso de la Nación de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer las formalidades para concretar los derechos reglamentados y legislar de manera uniforme sobre los modos de extinción de las obligaciones, por lo que la legislatura local no puede establecer un régimen de prescripción liberatorio distinto del fijado por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República.

Si bien resulta conveniente que los tribunales adecuen sus decisiones a los criterios del máximo órgano jurisdiccional, si sobrevienen circunstancias relevantes que no pudieron ser tenidas en cuenta al momento de la decisión de los precedentes, este principio no es absoluto y debe ceder: es lo que sucedió en el caso, dado que el 7/10/2014 se promulgó la ley 26.994 que aprueba el CCyCo. (ver art. 2532).

Por ello considera justificado apartarse de lo dispuesto por la CSJN en el precedente referido.

4.4. Análisis de los criterios en crisis

A los fines de analizar los criterios en crisis, cabe aludir a la postura asumida por Horacio García Belsunce, quien, considerando que en nuestro régimen constitucional hay un derecho tributario nacional y un derecho tributario provincial, siendo el derecho tributario autónomo como rama del derecho en el orden científico y en la legislación positiva y como tal independiente de las leyes de fondo, se pregunta: "¿puede existir un derecho tributario provincial que cree instituciones tributarias propias que modifiquen conceptos e instituciones de la legislación de fondo?". Luego de un exhaustivo análisis de la doctrina y jurisprudencia aplicables, a la cual remitimos, el citado autor concluye:

[18] Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal - radicación de vehículos. 6/12/2011

"me inclino por lo que me limito a llamar la solución razonable: defender la autonomía del derecho tributario provincial hasta donde ella no afecte, en estricta interpretación, las declaraciones, derechos y garantías de la Constitución Nacional" (...);

"la uniformidad o unidad de la legislación nacional si bien no es un precepto, declaración o garantía constitucional, sino una forma de concretar el amplio mandato, de naturaleza más política que jurídica, que surge de su preámbulo, no está amenazada porque la legislación tributaria provincial pueda apartarse de la legislación de fondo y porque las figuras y conceptos propios y distintos de ella lleguen a alterarla, si de ello no surge una violación evidente de aquellas declaraciones, derechos y garantías constitucionales" (...);

"En el caso de la discusión sobre las prescripciones, el problema es casuístico. "Si la prescripción para el cobro del impuesto fuere determinada por la legislación provincial en cinco años (como en el orden fiscal nacional) o en tres años, ¿podría el contribuyente esgrimir que ese apartamiento de la legislación nacional sustantiva le ocasiona alguna lesión de carácter constitucional?. Evidentemente, no (...) Por el contrario si la legislación provincial extendiera la prescripción a treinta o cuarenta años o acortara el plazo de la prescripción de la acción de repetición de impuestos pagados en exceso a un término notoriamente inferior al de la prescripción ordinaria del derecho común (dos años, por ejemplo), si podría el contribuyente invocar una lesión a su derecho de propiedad, pero en ambos casos, agrego, fundado no en el apartamiento de legislación de fondo sino en la irrazonabilidad de la disposición provincial, porque la razonabilidad como parámetro de justicia, es fundamento de la inconstitucionalidad de las leyes" (...);

"No admito la primacía de los arts. 67. inc. 11 y 31 de la Constitución Nacional por encima de las facultades tributarias de las provincias, por el solo hecho de su interpretación literal o por pura ortodoxia en su aplicación. Solo la acepto como causal de inconstitucionalidad de las normas locales, si como consecuencia del apartamiento de éstas frente a la legislación nacional sustantiva —sea de derecho privado o de derecho público, como ocurre con el derecho penal tributario- se diere la colisión entre ella y una ley local irrazonable en su aplicación al caso y violatoria de declaraciones y derechos constitucionales ".

Retomando el análisis del nuevo CCyC, éste solo proyecta sus efectos autonómicos sobre "los plazos", dejando fuera otras cuestiones vinculadas al instituto de la prescripción, tales como cómputo, causales de interrupción, suspensión, etcétera.

Entonces, la pregunta del Dr. García Belsunce "¿puede existir un derecho tributario provincial que cree instituciones tributarias propias que modifiquen conceptos e instituciones de la legislación de fondo?", con este nuevo CCyC?, y la respuesta claramente la encontramos en sus palabras, el nuevo ordenamiento viene a traer una solución razonable: defender la autonomía del derecho tributario provincial hasta donde ella no afecte, en estricta interpretación, las declaraciones, derechos y garantías de la Constitución Nacional.

Previo al análisis de los plazos y su razonabilidad, no hay que perder de vista lo previsto en el art. 2547 del CCyC., el cual contempla la posibilidad de interrumpir los plazos durante todo el eventual procedimiento administrativo recursivo hasta que dicho acto dictado en sede administrativa quede firme, con lo cual, no se hace necesario regular largos plazos de prescripción.

Es decir, que, una vez dictado un acto resolutivo por parte de los Fiscos, el crédito litigioso, durante toda la discusión posterior, quedaría debidamente protegido contra la eventualidad de una posterior alegación de prescripción por parte del sujeto pasivo (conforme la respectiva causal interruptiva consagrada expresamente en el art. 2547 del CCyC).

Por ello, si la legislación provincial extendiera la prescripción a treinta o cuarenta años o acortara el plazo de la prescripción de la acción de repetición de impuestos pagados en exceso a un término notoriamente inferior al de la prescripción ordinaria del derecho común, si podría el contribuyente invocar una lesión a su derecho de propiedad, pero en ambos casos, como destaca García Belsunce, fundado no en el apartamiento de la legislación de fondo sino en la irrazonabilidad de la disposición provincial, porque la razonabilidad como parámetro de justicia, es fundamento de la inconstitucionalidad de las leyes.

Por tanto, no quedan dudas que los plazos de prescripción de los tributos locales deben ser razonables, en aras de que no resulten cuasi imprescriptibles, y una clara pauta orientativa la encontramos en el artículo 2561 del nuevo CCyC, el que al referirse a los plazos, en la sección correspondiente, fija, salvo para las acciones civiles derivadas de delitos de lesa humanidad que las considera imprescriptibles, un máximo de prescripción de 10 años.

5. Conclusiones

Se supo que el tema de discusión había sido zanjado a partir de la causa "Filcrosa", pero conforme a la sanción del nuevo Código Civil y Comercial en agosto de 2015, el debate continúa instalado hoy más que nunca.

Cabe señalar que si bien el estado jurisprudencial del antecedente de la corte en Filcrosa no resulta aplicable análogamente por haberse derogado el Código Civil de Vélez Sarfield; la composición del máximo tribunal de justicia se ha modificado, razón por la cual es probable que la doctrina planteada en dicho fallo se hubiera visto modificada.

Respecto de las normas en crisis, como ha sido advertido previamente, el nuevo CCyC solo proyecta sus efectos autonómicos sobre "los plazos", dejando fuera otras cuestiones vinculadas al instituto de la prescripción, tales como cómputo, causales de interrupción, suspensión, etcétera.

No obstante, como se ha podido observar en los primeros antecedentes judiciales, se retoma la doctrina autonomista en sentido amplio, extendiendo el alcance del instituto a todos sus aspectos.

El Congreso Nacional, con la sanción del nuevo Código Civil y Comercial, intentó poner fin a la discusión sobre la validez de leyes locales que regulasen la prescripción de obligaciones tributarias y también a los reclamos de las provincias y de la CABA por la inexistencia de facultades para legislar al respecto. Para ello dispuso que las legislaciones locales podrán regular los plazos de prescripción.

Dicha situación vendría a constituir una "especie de devolución" -por parte del Congreso Nacional- a las provincias de las facultades que desde la Constitución de 1853-1860 delegaron a la Nación. Esa devolución, a su vez, modifica el esquema de facultades entre la Nación y las provincias, es decir, se trata de una modificación a la ley suprema por parte de una ley del Congreso, lo cual es inadmisible.

La propia Corte ha reconocido esta subordinación, haciendo referencia a los regímenes de coparticipación al concluir que las municipalidades deben observar necesariamente los compromisos asumidos por las provincias adheridas que pudieran afectarlas.

El federalismo argentino esté determinado por la Constitución Nacional, que efectúa una asignación de competencias en materia tributaria entre los diferentes niveles de gobierno implicados, es decir, Nación, Provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Municipios. El

gobierno federal solo posee el poder que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental y estas, en cambio, tienen poderes tributarios amplios; aun cuando con el tiempo se le hayan ido ampliando las facultades del Gobierno nacional, como asimismo los límites constitucionales y legales existentes. Si bien la Constitución no contempla en forma expresa potestades referidas a los plazos de prescripción, de allí que la cuestión se circunscribe a la interpretación del Código Civil y Comercial de la Nación.

Sobre la base del análisis de la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, concluyo lo siguiente:

- La discusión sobre la potestad -local o nacional- para regular el instituto de la prescripción en materia tributaria reflota una discusión que se refiere a la interpretación de la legislación de fondo (CCyC)y que aflora continuamente en otros aspectos más allá del instituto aquí analizado, como ser el carácter federal de la Argentina (aunque, en mi parecer, suela operar como unitario).

- Las jurisdicciones locales han tenido desde siempre potestad para regular el instituto de la prescripción liberatoria.

En mi opinión defiendo la posición que entiende que los gobiernos locales, en principio, pueden establecer plazos de prescripción que se aparten del CCyC (que sean menores a los plazos establecidos de 5 y 10 años) respecto a las obligaciones tributarias por ella creadas. Siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo.

Fundando mi postura en el juego armónico y cooperativo en el ejercicio de las competencias tributarias de los distintos órdenes de gobierno lleva a interpretar que las cláusulas del Derecho Civil son de aplicación subsidiario en la esfera del Derecho Público, correspondiéndole al Poder Judicial, a través del control de constitucionalidad, detectar las ausencias de razonabilidad u otras violaciones a garantías constitucionales.

Entonces, llego a concluir que las provincias ejercen su potestad tributaria en forma amplia y absoluta, mientras que los municipios la ejercen por delegación de las provincias.

Como corolario de lo expuesto, nos resta señalar que se propone una aplicación mensurada de la cláusula de los códigos de la Constitución nacional frente a las regulaciones tributarias locales, tomando en cuenta las características constitutivas de cada caso, decidiendo la invalidación constitucional de los preceptos impositivos provinciales sólo de

contraponerse insalvablemente con principios generales del Derecho contenidos en la legislación común o que hayan sido sancionados por el Congreso como reglamentación directa e inmediata de derechos o garantías constitucionales.

6. Referencias bibliográficas

6.1. Libros y artículos

Abalo María Gabriela (2013) *Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales*, Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.

Anchorena, J. (2010). *Derechos de exportación a la cadena agroindustrial: efectos sobre la recaudación tributaria de una reducción gradual de tasas entre 2010 y 2014.* . Buenos Aires: Fundación Pensar.

Argañaraz, N., Barraud, A., & Bulgarelli, V. (2015). *Disparidades reginales en la Coparticipación fedetal de impuestos durante 2014.* Buenos Aires: IARAF.

Artana, D. (2006). La presión tributaria sobre el sector formal de la economía. *FIEL*.

Balbi, F., Ballester, F., Maya, M., Reynoso, N., & Usé Rodriguez, J. (2014). *Estructura Tributaria Argentina 1997-2012*. Obtenido de Ministerio de Economía y Finanzas Públicas: https://www.economia.gob.ar/peconomica/informe/notas_tecnicas/59%20NOTA%20TECNICA%20FISCALL%20INF%2079.pdf

Borda, G. *Tratado de Derecho Civil* - Parte General - Tomo 2

Caranta, Martín R. (2016), *LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS LOCALES A PARTIR DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN*.

De Castro M. (1976) *Temas de Derecho Civil"*, Edición 1972

Giuliani Fonrouge, C M. (1993) *Derecho Financiero* 3ra. Edición, act. por Navarrine y Asorey, Depalma.

Jarach, D. (1971) *El hecho imponible* (2da. Edición), Abeledo Perrot, Bs. As.

Lavigne, A., & Bove, F. (2014). Hechos estilizados del gasto público en Argentina. *Universidad de Palermo*.

Ministerio de Economia de la Nación. (2014). *Presupuesto Nacional 2014.*

O´Connor, E. (2011). Sistema Tributario Argentino. Un análisis comparativo de la contribución de los sectores productivos y de la equidad sectorial. *UCA: Facultad de Ciencias Económicas.*

OCDE. (2012). Estadisticas Tributarias en America Latina. *OECD Publishing*.

Taleva Salvat, O. (2009). *Diccionario tributario.* Buenos Aires: Valletta Ediciones.

Ziccardi, H. (2008) 75° aniversario de la Ley 11.683 – Capítulo XIII Prescripción, Buenos Aires.

6.2. Jurisprudencia

“Sucesión de Tomasa Vélez Sarsfield c/Provincia de Buenos Aires (Consejo de Educación)” - 19/11/1882

CSJN causa " González Pagliere José c/Nación" 13/6/1951

“Liberti, Atilio César (Suc.) s/inscripción” - 10/8/1956

“Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c/ Prov. de Buenos Aires” – 06/12/1961

TFN, Sala "C", "Metalúrgica Constitución SA", 22/11/1973

CNFCA, Sala I, " Coimbra, María", 07/07/1977

“RIVADEMAR, ÁNGELA D. B. MARTÍNEZ GALVÁN DE C/MUNICIPALIDAD DE ROSARIO” 1989

“Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” - CSJN - 30/9/2003

“Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado” - 17/11/2003

“Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés” - 1/11/2011

Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal - radicación de vehículos. 6/12/2011

“Ciudad de Buenos Aires c/A.G.M. Argentina SA” - Sala III - 9/3/2015

7. Anexos

Solicitud de evaluación de TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN (TFE) 10/12/2018	Código de la Especialización **TRIBUTACION**
Nombre y apellido del alumno Daiana Berenice RANZINI	Tipo y N° de documento de identidad DNI: 30.883.321
Año de ingreso a la Especialización – Ciclo 2016	Fecha de aprobación del TFE en el Taller

Título del Trabajo Final

La prescripción de tributos municipales y provinciales

Solicitud del docente a cargo del Taller

Comunico a la Dirección de la Especialización que el Trabajo Final bajo mi tutoría se encuentra satisfactoriamente concluido. Por lo tanto, solicito se proceda a su evaluación y calificación final.

Firma del docente ……

Aclaración……TELIAS SARA DIANA……

Datos de contacto del Tutor	
Correo electrónico saratelias@yahoo.com.ar	Teléfonos (011) 156 152 6963

Se adjunta a este formulario:

- Trabajo Final de Especialización impreso (indicar cantidad de copias presentadas)
- CD con archivo del Trabajo Final en formato digital (versión Word y PDF)
- Certificado analítico

Fecha	Firma del alumno

Form. TFE v1

PRESENTAR EN LA RECEPCIÓN DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

IMPLICANCIAS DEL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN RESPECTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA NACIONAL Y LOCAL

PATRICIO ESTEBAN URRESTI
Fiscal en lo Contencioso
Administrativo y Tributario de la CABA;
Profesor de Finanzas Públicas y
Derecho Tributario, Universidad de Buenos Aires.

SUMARIO: I. Introducción. II. Algunos aspectos generales en materia de prescripción liberatoria. III. Normas procesales en materia de prescripción. IV. Alcances y consecuencias de la prescripción en materia tributaria. V. La prescripción de la tasa de justicia. VI. La prescripción liberatoria de los tributos locales según la doctrina de la Corte Suprema. VII. La prescripción de los tributos locales en el Código Civil y Comercial de la Nación. VIII. Consecuencias de las modificaciones introducidas por el Código Civil y Comercial en lo que respecta a la prescripción de los tributos locales. IX. Aplicación temporal de las reformas incorporadas por el Código Civil y Comercial en materia de prescripción de los tributos locales. X. Forma de computar los plazos de prescripción en curso ante su modificación por una norma posterior. XI. Algunas conclusiones a modo de resumen.

I. INTRODUCCIÓN

Sabido es que la prescripción de los principales impuestos nacionales que existen en nuestro país (impuesto a las ganancias, ganancia mínima presunta, bienes personales, IVA, etc.) se encuentra regida por la Ley federal 11.683[1].

Dicha ley contiene numerosas disposiciones en materia de prescripción y, entre otras cuestiones[2], regula los plazos de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, el inicio del cómputo de dichos plazos, las causales de suspensión y las causales de interrupción[3].

1 Texto ordenado por el Decreto 821/1998 y leyes modificatorias posteriores.

2 Dejo de lado en este trabajo las distintas normas que se vinculan con la prescripción en materia de multas y en los supuestos de repetición.

3 Ver artículos 56, 57 y 65 a 67 de la Ley 11.683.

Sin embargo, es necesario recordar una regla metodológica básica que se encuentra legislada en el artículo 1 de la Ley 11.683, norma que establece: "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado".

Ese precepto consagra la primacía en el terreno tributario de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario, de los que pertenecen al Derecho Privado[4].

Es decir, ante la falta de previsiones nacionales específicas en materia tributaria es posible recurrir a la legislación común para llenar los eventuales vacíos legislativos, de modo que las modificaciones que se producen en el ámbito privado también pueden impactar en materia tributaria.

De hecho, el carácter supletorio que tiene el Código Civil y Comercial de la Nación[5] en esta materia está reconocido expresamente en la reforma, cuando en el artículo 2532 regula el ámbito de aplicación del capítulo vinculado con la prescripción y señala que tales normas se aplican "en ausencia de disposiciones específicas", regla que no estaba prevista en el Código de Vélez Sarsfield.

En tales condiciones, existen numerosos aspectos que la Ley 11.683 y las restantes normas tributarias omiten regular, circunstancia que torna imprescindible acudir a las disposiciones de otras ramas jurídicas.

En efecto, las leyes tributarias suelen contener normas específicas en materia de prescripción en aquellas cuestiones puntuales que justifican un tratamiento particular, pero se abstienen de disciplinar aquellos aspectos en los cuales la legislación de fondo aporta una solución que resulta plenamente aplicable y no es necesario reiterar.

A modo de ejemplo, cabe destacar que la Ley 11.683 establece distintas causales de suspensión e interrupción del plazo vinculado con las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, pero no indica qué efectos genera la suspensión o la interrupción de dicho plazo, razón por la cual resulta nítido que en tales cuestiones ha de estarse a lo que disponga la legislación común[6].

Las normas tributarias tampoco establecen hasta qué momento perduran los efectos interruptivos del plazo, de modo que resulta necesario acudir a las

4 Fallos: 237:452; 249:189; 297:500; 304:203; entre muchos otros.

5 Aprobado por la Ley 26.994 y que entró en vigencia el 1º de agosto de 2015 (conf. artículo 1 de la Ley 27.077).

6 En este punto, considero que el Código Civil y Comercial de la Nación mantiene la solución existente, aunque mejora la redacción que contienen en materia de suspensión e interrupción

disposiciones del Derecho común. Este punto ha sido regulado por el artículo 2547 de la reforma, al disponer "los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal. La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia", norma que, si bien sigue alguno de los lineamientos del Código Civil[7], contiene innovaciones que merecen destacarse. El artículo transcripto determina la duración del efecto interruptivo y, de esa forma, soluciona dos problemas. En primer término, esclarece que la prescripción no sigue corriendo mientras se está sustanciando el proceso, de modo que descarta la solución propuesta por cierta doctrina y jurisprudencia que sostenía lo contrario. Por otra parte, marca con claridad la pauta acerca de cuándo vuelve a correr el plazo de prescripción[8].

Una situación similar se presenta en lo atinente a la forma de calcular el plazo, ya que la Ley 11.683 establece desde cuándo comienza[9], pero guarda silencio acerca de la manera de computarlo y respecto de su finalización. Por dicha razón, la Corte Suprema entendió que en ese aspecto regía necesariamente el Código Civil[10]. En el Código Civil y Comercial de la Nación esta cuestión está regulada en su artículo 6, que dispone:

"El modo de contar los intervalos del derecho es el siguiente: día es el intervalo que corre de medianoche a medianoche. En los plazos fijados en días, a

---

de la prescripción los artículos 3983 y 3998, respectivamente, del Código Civil de Vélez Sarsfield. Al regular la suspensión e interrupción, el nuevo Código dispone: "La suspensión de la prescripción detiene el cómputo del tiempo por el lapso que dura pero aprovecha el período transcurrido hasta que ella comenzó" (artículo 2539), y agrega: "El efecto de la interrupción de la prescripción es tener por no sucedido el lapso que la precede e iniciar un nuevo plazo" (artículo 2544).

7 Me refiero a lo dispuesto por el artículo 3987: "La interrupción de la prescripción, causada por la demanda, se tendrá por no sucedida, si el demandante desiste de ella, o si ha tenido lugar la deserción de la instancia, según las disposiciones del Código de procedimientos, o si el demandado es absuelto definitivamente". El segundo párrafo del artículo 2547 de la reforma está en línea con ese criterio, pero no reproduce el supuesto de la absolución definitiva del demandado que preveía la norma ya que, en dicho caso, la cuestión queda resuelta mediante una decisión que hace cosa juzgada material, de modo que el asunto no puede reeditarse en un proceso posterior.

8 Calvo Costa, Carlos A. (dir.), Código Civil y Comercial de la Nación: concordado, comentado, y comparado con los Códigos Civil de Vélez Sarsfield y de Comercio, T. III, Thomson Reuters La Ley, Buenos Aires, 2015, comentario a cargo de José F. Márquez y Maximiliano R. Calderón, p. 761.

9 El artículo 57 establece: "Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen".

10 CSJN, 10/03/1961, "Pirolo de Capurro, Lucía y otros c. Gobierno Nacional", Fallos: 249:256. En fecha más reciente, el Máximo Tribunal federal también entendió que si la ley impositiva fija, lisa y llanamente, un plazo en años, resulta de aplicación a su respecto el artículo 25 del

contar de uno determinado, queda éste excluido del cómputo, el cual debe empezar al siguiente. Los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entiende que el plazo expira el último día de ese mes. Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo. El cómputo civil de los plazos es de días completos y continuos, y no se excluyen los días inhábiles o no laborables. En los plazos fijados en horas, a contar desde una hora determinada, queda ésta excluida del cómputo, el cual debe empezar desde la hora siguiente. Las leyes o las partes pueden disponer que el cómputo se efectúe de otro modo"[11].

El objetivo de este trabajo consiste en determinar, precisamente, cuáles son algunas de las consecuencias que la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación produce en el ámbito tributario nacional.

Por otra parte, adquiere especial relevancia establecer en qué situación quedan ubicadas las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios en lo que respecta a su facultad para regular la prescripción de los tributos locales, aspecto que constituye, sin dudas, una de las cuestiones más debatidas de la reforma.

Cabe aclarar que la única prescripción que interesa a los efectos de este trabajo es la liberatoria, ya que la adquisitiva o usucapión no tiene aplicación en el ámbito tributario.

En ese contexto, la Corte Suprema señaló, en un precedente vinculado con la materia impositiva, que "la finalidad de la prescripción reside en la conveniencia general de concluir situaciones inestables y dar seguridad y firmeza a los derechos, aclarando la situación de los patrimonios ante el abandono que la inacción del titular hace presumir"[12].

Código Civil, según el cual los plazos "de mes o meses, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha" (CSJN, 14/08/2007, "Maleic S.A. c. Dirección Gral. Impositiva", Fallos: 330:3552).

11 La norma mantiene, en lo esencial, el criterio que surgía de los artículos 25 y 27 del Código Civil de Vélez Sarsfield. En efecto, el artículo 25 disponía: "Los plazos de mes o meses, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha. Así, un plazo que principie el 15 de un mes, terminará el 15 del mes correspondiente, cualquiera que sea el número de días que tengan los meses o el año". Por su parte, el artículo 27 establecía: "Todos los plazos serán continuos y completos, debiendo siempre terminar en la medianoche del último día; y así, los actos que deben ejecutarse en o dentro de cierto plazo, valen si se ejecutan antes de la medianoche, en que termina el último día del plazo".

12 CSJN, 10/08/1995, "Fisco Nacional - DGI c/ Compañía de Seguros del Interior S.A. s/ ejecución fiscal", Fallos: 318:1416.

II. Algunos aspectos generales en materia de prescripción liberatoria

El Código Civil y Comercial de la Nación, a diferencia del Código Civil de Vélez Sarsfield, no define la prescripción.

Los autores del anteproyecto señalaron la imprecisión en la que recaen las definiciones técnicas de la prescripción y se inclinaron por omitir una definición general[13].

Otra de las particularidades que tiene el nuevo Código es que regula las disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva.

Más allá de que se mejora la redacción de distintas normas y se precisan varios aspectos, podría afirmarse que existen muchos puntos en los que se mantienen las ideas rectoras del Código Civil de Vélez Sarsfield.

Los requisitos básicos para que proceda la prescripción liberatoria consisten en que transcurra el tiempo indicado en la ley y que en dicho plazo medie silencio o inacción del titular del derecho, es decir, requiere la conjugación del factor temporal con la inactividad del acreedor durante el lapso fijado por la ley.

Parte de la doctrina señalaba que el período de tiempo para que opere la prescripción no puede ser establecido por la voluntad privada, sino que debe estar regido únicamente por la ley. En ese sentido, el Código Civil y Comercial de la Nación adopta dicha postura e incorpora una norma novedosa, ya que el artículo 2533 determina: "Carácter imperativo. Las normas relativas a la prescripción no pueden ser modificadas por convención", disposición que permite reafirmar que la justificación del instituto se vincula con la seguridad jurídica y el interés general.

A efectos de que comience a correr el plazo de prescripción es necesario que el crédito pueda exigirse, ya que sólo cuando el acreedor está en posibilidad de accionar comienza a computarse. Ese concepto básico surge de forma clara del artículo 2554 de la reforma, en cuanto dispone, como regla general, que "el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible"[14]. Esa regla general es complementada por otras disposiciones que se refieren a distintos supuestos particulares, dentro de los cuales adquiere relevancia el previsto en el artículo 2556 de la reforma, en cuanto determina que "el transcurso del plazo de prescripción para reclamar la contraprestación por servicios o suministros periódicos comienza a partir de que cada retribución se torna exigible". Dicho supuesto no estaba específicamente regulado en el Código Civil de Vélez Sarsfield y puede tener aplicación en lo que respecta a las tasas, que constituyen uno de los principales tributos que recaudan los municipios.

13 Véanse los fundamentos del anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación.

14 La norma recepta la interpretación que se admitía respecto del Código Civil de Vélez Sarsfield, cuyo artículo 3956 establece "la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación".

Por otra parte, no parece lógico computar el plazo si el acreedor se encuentra impedido de ejercer la respectiva acción. Esa situación está contemplada en el artículo 2550 del Código Civil y Comercial de la Nación que, en lo que aquí interesa, establece que "el juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos". Esta norma modifica el régimen de la dispensa de la prescripción, ya que amplía los supuestos de procedencia y el respectivo plazo para ejercer la acción[15].

Asimismo, para que proceda la prescripción liberatoria, es necesario que durante el plazo legal medie una inactividad del titular del derecho, pues dicha situación hace presumir el desinterés en mantener su vigencia y, asimismo, no deben existir actos del deudor que impliquen un reconocimiento de la deuda.

En definitiva, a efectos de computar el respectivo plazo de prescripción, corresponde examinar si no se ha verificado alguna causal de suspensión y/o de interrupción.

Sin lugar a dudas, en materia tributaria, la causal de interrupción por excelencia está dada por la respectiva petición judicial que realiza el Fisco. En ese sentido, el artículo 2546 de la reforma señala que "el curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable". Con esta disposición se mantiene, en líneas generales, el sistema antes vigente, pero se aclaran algunas cuestiones y se definen aspectos que se encontraban controvertidos. En efecto, la norma transcripta mejora la redacción del artículo 3986 del Código Civil de Vélez Sarsfield[16] que había generado la necesidad de interpretar extensivamente el término "demanda" en el sentido de que abarca cualquier actuación judicial que demuestre la intención del acreedor

15 El artículo 3980 del Código Civil, con la reforma de la Ley 17.711, disponía: "Cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses". Cabe aclarar que dicha norma ha sido aplicada en varios precedentes vinculados con la prescripción en materia tributaria, por ejemplo, cuando existe una medida cautelar que impide al Fisco iniciar la respectiva ejecución del crédito.

16 Me refiero a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 3986: "La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio".

de ejercer su derecho, y mantiene el criterio de que los defectos formales de la petición judicial no la privan de su efecto interruptivo. No obstante lo expuesto, resulta novedoso que se decidió reconocer efectos interruptivos a la petición judicial presentada en el "plazo de gracia", adoptando una solución que generaba posturas encontradas[17].

III. Normas procesales en materia de prescripción

En el Libro Sexto, su Título I se refiere a la prescripción y caducidad, y dentro de su Capítulo 1, vinculado con las disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva, el nuevo Código contiene la Sección 5ª, "Disposiciones procesales relativas a la prescripción", que regula tales aspectos en tres artículos.

Se mantiene la idea central de que la prescripción, aun cuando se trata de una institución de orden público[18], no opera de pleno derecho. En efecto, el artículo 2552 establece: "El juez no puede declarar de oficio la prescripción", norma que conserva la solución del Código Civil de Vélez Sarsfield[19].

En cuanto a la oportunidad en que debe plantearse la excepción de prescripción, el artículo 2553 del Código Civil y Comercial dispone: "La prescripción debe oponerse dentro del plazo para contestar la demanda en los procesos de conocimiento, y para oponer excepciones en los procesos de ejecución. Los terceros interesados que comparecen al juicio vencidos los términos aplicables a las partes, deben hacerlo en su primera presentación". Es decir, también adopta un criterio que se ajusta a lo que disponía el Código Civil de Vélez Sarsfield[20].

17 En un antiguo precedente, la Corte Suprema de Justicia adoptó ese criterio al señalar que "la demanda presentada al día siguiente de vencer el plazo de prescripción pero dentro del plazo de gracia (art. 124 del Código Procesal), cumple el efecto interruptivo sin que pueda alegarse que exista desmedro de las leyes de fondo ya que la norma procesal no amplía ni altera el sistema del Código Civil, limitándose a otorgar un plazo de compensación de aquel que, en virtud del horario de funcionamiento de los tribunales, se ve privado el litigante para hacer efectivo su propósito de interrumpir la prescripción" (Fallos: 296:92).

18 El carácter de orden público de la prescripción se encuentra corroborado, por ejemplo, por la imposibilidad de pactar convenciones en contrario y de que únicamente se puede renunciar a la prescripción ya cumplida (artículos 2533 y 2535, respectivamente, del Código Civil y Comercial de la Nación).

19 El artículo 3964 del Código Civil establecía: "El juez no puede suplir de oficio la prescripción". En la nota respecto de dicho artículo, Vélez Sarsfield expuso que la inacción no puede ser conocida y verificada por los jueces mientras no sea alegada y probada por el interesado, y que además, muchas veces, la conciencia puede resistir el oponer la prescripción.

20 Según el artículo 3962: "La prescripción debe oponerse al contestar la demanda o en la primera presentación en el juicio que haga quien intente oponerla".

Sin embargo, una de las innovaciones que contiene el Código Civil y Comercial de la Nación se vincula con las vías procesales relacionadas con los planteos de prescripción. El Código Civil de Vélez Sarsfield, en su artículo 3949 establecía que "la prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el solo hecho [de] que el que la entabla, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere". En cambio, el nuevo Código determina en su artículo 2551 que: "La prescripción puede ser articulada por vía de acción o de excepción". Según los autores del anteproyecto se recoge la alternativa de solicitar la declaración de la prescripción por vía de acción declarativa, adecuando la redacción del Código de Vélez Sarsfield, que sólo contemplaba su articulación mediante una excepción[21].

Desde hace mucho tiempo la doctrina sostenía que era viable articular planteos vinculados con la prescripción, no sólo a través de una excepción, sino también iniciando una demanda a tales efectos. En efecto, **COUTURE** expresaba que no hay obstáculos en que la prescripción liberatoria pueda hacerse valer mediante una acción meramente declarativa, porque el interés es también legítimo con referencia a la certeza jurídica, cuando se deduce para que se declare si existe o no un derecho a la liberación de un crédito o de una carga real[22].

Por ello, considero que el artículo 2551 de la reforma resulta acertado al contemplar expresamente la posibilidad de plantear la prescripción como una acción.

Dicha disposición tiene notoria incidencia en lo que respecta a la materia tributaria, en la cual existen numerosas acciones tendientes a que se declare la prescripción de deudas de tal carácter, básicamente en casos de impuestos locales empadronados (por ejemplo, el impuesto inmobiliario o los automotores) ante la renuencia de los organismos recaudadores a actualizar los respectivos registros.

En cuanto al tipo de proceso que puede promoverse a efectos de obtener una decisión judicial que declare la prescripción de deudas tributarias, cabe destacar que, generalmente, en el ámbito de la justicia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se han iniciado acciones meramente declarativas[23], en los términos del artículo 277[24] de la norma de rito porteña, vía que coincide con la mencionada por los autores del anteproyecto.

21 Véanse los fundamentos del anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación.

22 COUTURE, EDUARDO J., "La acción declarativa de prescripción", T. I, La Ley, Sección Doctrina, 1936, p. 62 y ss.

23 Entre muchos otros antecedentes, véase C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, 10/2/03, "Agunin, Bernardo y otros c/ GCBA (Dirección General de Rentas) s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)", Expte. 1314; y Sala I, 23/05/2008, "Assef, Alicia Mabel c/GCBA s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)", Expte. 19869/0.

24 El artículo 277 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad (Ley 189) establece: "Puede deducirse demanda que tienda a obtener una sentencia meramente

Sin embargo, corresponde agregar que, en algunas oportunidades, la jurisprudencia de la ciudad de Buenos Aires también ha admitido que la prescripción de las deudas tributarias sea planteada mediante acciones de hábeas data[25].

En ese sentido, se señaló que no existe regla jurídica que impida debatir la prescripción de una deuda por medio de un procedimiento sumarísimo, toda vez que la procedencia de este cauce procesal no depende exclusivamente de la materia debatida (prescripción de una deuda), sino también de las circunstancias fácticas en que está inmersa la pretensión, esto es, la urgencia objetiva de obtener una decisión judicial, la innecesariedad de un largo debate y prueba, la configuración de una posible ilegalidad manifiesta en el proceder de la demandada y el tenor de los derechos afectados, entre otras cuestiones[26].

IV. Alcances y consecuencias de la prescripción en materia tributaria

El artículo 53 del Decreto 1397/79, reglamentario de la Ley 11.683, establece: "La Dirección General no exigirá el pago de impuestos prescriptos, a menos que el responsable haya renunciado, en forma expresa o tácita, a la prescripción ganada"[27].

Una lectura superficial de la norma podría inducir a errores acerca de los alcances que tiene la prescripción liberatoria en materia tributaria.

Cabe aclarar que la disposición transcripta constituye una norma de carácter interno, pero no cambia la naturaleza del instituto[28], en el sentido de que, como ya se expuso, la prescripción no puede ser declarada de oficio, a diferencia de lo que ocurre en otras latitudes[29].

Es imprescindible aclarar, entonces, cuáles son los efectos que produce la prescripción respecto de la obligación tributaria.

---

declarativa para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al/la actor/a y éste/a no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente". Dicha norma tiene alcances muy similares a lo dispuesto por el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

25 C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 08/11/2002, "Bahhouri, Graciela c/GCBA s/ hábeas data (art. 16 CCABA)", Expte. 4404; Sala II, 14/05/2001, "Torres Tocci, Mónica S. y otros c/GCBA" (sentencia publicada en La Ley 2001-F, p. 489); y Sala III, 26/05/14, "Guzmán, Héctor Alejandro c/GCBA y otros s/ hábeas data (art. 16 CCABA), Expte. 43272.

26 C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 14/11/08, "Bermúdez, Jorge Omar c/GCBA s/ hábeas data", Expte. 25351; y Sala III, en la causa "Guzmán", op. cit.

27 Normas análogas contienen los ordenamientos locales. Por ejemplo, el artículo 7 del Decreto 2033/03, reglamentario del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

28 García Mullín, Roque, "La prescripción liberatoria en los códigos provinciales tributarios", Boletín de la DGI, Nº 314, p. 100.

29 La Ley General Tributaria española, en su artículo 69, señala que la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de

Corresponde señalar que se reconoce, mayoritariamente, que en nuestro sistema jurídico la prescripción extingue la acción del acreedor para reclamar el crédito, pero no el derecho.

Por otra parte, ante la ausencia de normas específicas en materia tributaria que, en virtud de la autonomía dogmática de dicha disciplina, indiquen cuáles son los efectos que produce la prescripción, resulta necesario aplicar la solución que establece el Derecho común.

En ese sentido, el Código Civil de Vélez Sarsfield era claro en cuanto a que, al perder su exigibilidad, la obligación se transforma en una natural. En efecto, según su artículo 515, inciso 2, las obligaciones naturales "son las que, fundadas sólo en el derecho natural y en la equidad, no confieren acción para exigir su cumplimiento, pero que cumplidas por el deudor, autorizan para retener lo que se ha dado por razón de ellas, tales son: (...) 2) las obligaciones que principian por ser obligaciones civiles, y que se hallan extinguidas por la prescripción".

En cuanto a las consecuencias prácticas que derivan de dicha categorización, es necesario agregar lo dispuesto por el artículo 516, norma que establecía: "El efecto de las obligaciones naturales es que no puede reclamarse lo pagado, cuando el pago de ellas se ha hecho voluntariamente por el que tenía capacidad legal para hacerlo". Asimismo, cabe mencionar que el artículo 791, inciso 2, determinaba que: "No habrá error esencial, ni se puede repetir lo que se hubiese pagado, en los casos siguientes: (...) Cuando se hubiere pagado una deuda que ya se hallaba prescripta".

En virtud de lo expuesto, se sostiene que operada la prescripción se extingue la acción, pero el derecho creditorio subsiste en su carácter de obligación natural[30].

En el marco expuesto, resulta fundamental responder el siguiente interrogante: ¿Puede un contribuyente solicitar con éxito la repetición de los importes que abonó en concepto de una deuda prescripta?

El Modelo de Código Tributario para América Latina[31] se expide expresamente sobre el punto y adopta una solución tajante, al señalar en su artículo 60:

---

que la invoque o excepcione el obligado tributario. Asimismo, agrega que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

30 La jurisprudencia ha destacado que "la declaración de prescripción de la deuda reclamada no tiene como consecuencia la extinción de la obligación, sino que esta última se transforma en natural, habiéndose extinguido únicamente la acción judicial para instar su cobro compulsivo" (cfr. C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 22/10/2007, "GCBA c/Campbell Colin Munro s/otros procesos incidentales", Expte. EJF 50.8307/2).

31 Cfr. Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967. La comisión redactora estuvo integrada por CARLOS M. GIULIANI FONROUGE (Argentina), RUBENS GOMES DE SOUSA (Brasil) y RAMÓN VALDÉS COSTA

"Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción". En los comentarios a dicha disposición, los redactores señalan que lo dispuesto es una aplicación del principio jurídico de que las obligaciones naturales no pueden ser materia de acción de repetición o de reembolso.

Con sustento en las disposiciones del Código Civil de Vélez Sarsfield, parte de la doctrina nacional sostiene que no puede repetirse el pago de obligaciones naturales[32].

Sin embargo, resta determinar si la imposibilidad de repetir el pago de una obligación tributaria prescripta constituye una regla absoluta o existen supuestos en los cuales podría resultar admisible.

La jurisprudencia ha admitido la repetición del pago de una obligación natural, interpretando a *contrario sensu* el artículo 516 del Código Civil, porque el importe había sido retenido y el contribuyente había hecho reserva de repetir, dejando constancia expresa de su disconformidad con el pago. En efecto, la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la ciudad ha destacado que "la discutida en estos autos constituye una deuda natural. En cuanto a los efectos de ese tipo de obligaciones, el artículo 516 del Código Civil dispone que 'no puede reclamarse lo pagado, cuando el pago de ellas se ha hecho voluntariamente por el que tenía capacidad legal para hacerlo'. *Contrario sensu*, el pago involuntario de una obligación natural permite al deudor reclamar lo abonado. Sentado lo que antecede, corresponde analizar si en autos se ha configurado un pago involuntario pues, de ser así, encuadra el supuesto en las previsiones del artículo 516 del Código Civil arriba citado y corresponde, en consecuencia, hacer lugar a la repetición intentada. De las probanzas de autos surge que la deuda fue abonada en ocasión del perfeccionamiento de una escritura traslativa de dominio respecto del bien que la registraba, y en el marco de la obligación que recae sobre el escribano interviniente de retener las sumas que los asientos de la administración indican. Debe ponderarse asimismo,

---

(Uruguay). Cabe aclarar que el mencionado modelo constituye una obra doctrinaria fundamental, que ejerció gran influencia en varios códigos de distintos países latinoamericanos y que aún mantiene vigencia.

32 Cfr., entre otros, Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, Procedimiento tributario y de la seguridad social, 9ª ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, p. 490. Sin embargo, al referirse al artículo 516 del Código Civil, se ha sostenido que "el texto del código de fondo pareciera admitir que sí puede reclamarse lo pagado, producto de una obligación natural, cuando el pago no se ha hecho voluntariamente, como sería el caso de ser producto de un reclamo fiscal cuya defensa no podría ejercerse sin el pago previo" (cfr. Ziccardi, Horacio, "Prescripción", en la obra colectiva bajo su dirección, 75º Aniversario de la ley nº 11.683: homenaje de la facultad de Ciencias Económicas, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, 2008, p. 571).

y especialmente, que el accionante dejó expresa constancia en acta notarial de la realización del pago contra su voluntad y con ánimo de reclamar las sumas ingresadas"[33].

En sentido análogo, la misma Sala resolvió que "corresponde analizar si en autos se ha configurado un pago involuntario pues, de ser así, encuadra el supuesto en las previsiones del artículo 516 del Código Civil arriba citado y corresponde, en consecuencia, hacer lugar a la repetición intentada. De las probanzas de autos surge que la deuda fue abonada en ocasión del perfeccionamiento de una escritura traslativa de dominio respecto del bien que la registraba, y en el marco de la obligación que recae sobre el escribano interviniente de retener las sumas que los asientos de la administración indican. Debe ponderarse asimismo, y especialmente, que la accionante dejó expresa constancia en acta notarial de la realización del pago contra su voluntad y con ánimo de reclamar las sumas ingresadas. Consecuentemente, no se trata de un pago voluntario —es decir, realizado espontáneamente y sin coerciones externas— que habilite al acreedor a retener lo pagado"[34].

Al llegar la última de las causas citadas a la instancia del Tribunal Superior de Justicia de la ciudad se sostuvo que "la cancelación de tributos efectuada mediante retención practicada por el escribano interviniente al momento de perfeccionar una operación que tenga por objeto un inmueble al que corresponda la deuda reivindicada por el Fisco, constituye un pago involuntario del deudor en los términos del art. 516 del Código Civil. Esta norma desautoriza al pagador para reclamar la restitución de lo abonado por obligaciones naturales, en tanto dicho pago hubiera sido efectuado 'voluntariamente por el que tenía capacidad legal para hacerlo'. Consiguientemente, el precepto ha venido a disponer, *contrario sensu*, que las obligaciones de tal carácter, cumplidas de modo no voluntario, sí habilitan al deudor que las abona a repetir lo ingresado en dicho concepto. Importa aquí destacar la exigencia de voluntariedad que, conforme a la mejor doctrina civilista, debe ser entendida en clave de espontaneidad, para ocluir la repetición. En otros términos, a fines de impedir la repetición por parte del deudor de la obligación natural cancelada, esto es, permitir al acreedor retener para sí lo percibido, se requiere que el pago se haya realizado de modo espontáneo, sin dolo ni coerciones externas, aunque se ignore que se está dando satisfacción a una deuda no exigible civilmente. Así se han expresado, en términos contundentes, calificadas autoridades del Derecho Civil (...) Supuestos sustancialmente análogos al que se presenta en estas actuaciones, referidos a contribuyentes que

33 C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 10/11/2009, "Vasen Hugo Fernando c/GCBA s/ repetición", Expte. 18.515.

34 C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 05/05/2010, "S.A.M. Languenauer e Hijos c/ GCBA y otros s/acción meramente declarativa", Expte. 22.091.

cancelaron impuestos, tasas y/o contribuciones sobre inmuebles ya prescriptos, dejando expresa protesta en el marco del perfeccionamiento de operaciones relacionadas a dichas propiedades –realización de actos de constitución o transmisión de derechos reales que exigían como requisito ineludible el ingreso de los respectivos gravámenes a través de la intervención de agentes perceptores designados por la administración–, no constituyen una cuestión novedosa sino que, por el contrario, fueron considerados desde antaño por la jurisprudencia como pagos involuntarios en los términos arriba analizados y, por ende, repetibles"[35].

En ese mismo orden de ideas, en un caso vinculado con la repetición de importes en concepto de un impuesto inmobiliario rural que se encontraban prescriptos al momento de ser abonados, la Corte de Justicia de Salta señaló que "la irrepetibilidad en cuanto efecto de la obligación natural, sólo cabe ser invocada respecto de pagos espontáneos, o sea, voluntarios y, en modo alguno, de aquéllos que expresa y concretamente se han formalizado 'bajo protesto', es decir, pretendiendo habilitar el reclamo respectivo por la vía de la repetición que es la única hábil para dar validez jurídica al mencionado protesto en el pago efectuado"[36].

Por otra parte, la jurisprudencia del Fuero en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires entendió que lo dispuesto en el artículo 791, inciso 2, del Código Civil tampoco constituye un obstáculo para admitir la repetición de lo pagado por obligaciones prescriptas. En causas en las que los contribuyentes solicitaban a la Justicia que ordenara a los escribanos que se abstuvieran de ingresar los importes retenidos en el marco de operaciones inmobiliarias, se señaló que el eventual depósito de tales sumas por parte del notario no obstaba a una repetición ulterior[37].

La interpretación expuesta resulta muy interesante y permite descartar la tesis que sostiene que nunca puede repetirse lo abonado por una obligación prescripta, al menos, en supuestos en que las sumas fueron ingresadas por agentes de retención y en esa oportunidad el contribuyente deja expresa constancia de su oposición al ingreso del tributo[38].

35 TSJ CABA, 14/11/2011, "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'S.A.M. Langenauer e Hijos CIFIAG c/ GCBA s/ acción meramente declarativa'", Expte. 8006/11, voto del juez Casás, quien cita abundante doctrina y jurisprudencia en sustento de su postura.

36 Corte de Justicia de Salta, 11/04/2011, "Norte Salteño S.A. vs. Provincia de Salta – recurso de apelación", Causa CJS 31725/8, Tomo 154:1093/1106.

37 C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 05/05/2008, "Vázquez López Manuel y otros c/ GCBA y otros s/otros procesos", Expte. 27582/1; y 07/03/2007, "Concordia 4357 SA c/GCBA s/ otros procesos incidentales", Expte. 19787/1.

38 Hace muchos años se señaló que si el contribuyente solamente ha pagado lo que estaba prescripto ante las repetidas intimaciones de la Dirección General del Impuesto a los réditos y ante el conocimiento de que iba a ser requerido por juicio de apremio, no ha habido entonces pago voluntario de una obligación natural, sino el pago forzado de la deuda que hace admisible su

En el marco jurídico reseñado, corresponde examinar cuál es la incidencia que tiene la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación respecto de la posibilidad de repetir el pago de obligaciones tributarias prescriptas.

En primer término, cabe aclarar que el nuevo Código elimina la categoría de las obligaciones naturales, pero en una norma que se vincula con el tema dispone "lo entregado en cumplimiento de deberes morales o de conciencia es irrepetible" (artículo 728).

Por otra parte, el artículo 2538 establece que "el pago espontáneo de una obligación prescripta no es repetible".

Es decir, el Código Civil y Comercial de la Nación, sin aludir a la existencia de una obligación natural, dispone la irrepetibilidad del pago espontáneo de una obligación prescripta y, en consecuencia, mantiene la solución antes vigente.

La modificación en la terminología utilizada en la reforma se condice con la interpretación que se hace acerca de la "voluntariedad" del pago que prevé el artículo 516 del Código de Vélez Sarsfield, en el sentido de que debe entenderse como "espontaneidad" del pago, es decir, que no haya sido hecho con vicios de dolo, intimidación o fuerza física irresistible, ya que la falta de voluntariedad por error no es invocable por quien lo realizó (artículo 791, inciso 2)[39].

En definitiva, se mantiene la idea rectora de que, en principio, no se puede repetir el pago de una obligación tributaria prescripta, pero sería aplicable la jurisprudencia antes citada en el sentido de que si dicho pago no fue "espontáneo" –término que reemplaza al concepto de "voluntario"[40] del artículo 516 del Código Civil de Vélez Sarsfield– no existirían objeciones para admitir la repetición**.**

V. LA PRESCRIPCIÓN DE LA TASA DE JUSTICIA

La Ley 23.898 regula las tasas judiciales correspondientes a todas las actuaciones que tramitan ante los tribunales nacionales de la Capital Federal y los tribunales nacionales con asiento en las provincias.

La mencionada ley no contiene normas expresas en materia de prescripción y se limita a establecer, en su artículo 17, que la Ley 11.683 se aplica en forma supletoria.

Ante dicha omisión se han generado distintos criterios jurisprudenciales acerca de cuál es el momento en que comienza a correr el plazo de prescripción aplicable en materia de tasas judiciales y, asimismo, respecto de qué plazo corresponde aplicar.

---

repetición por interpretación a contrario sensu del artículo 516 del Código Civil, no siendo aplicable el inciso 2 del artículo 791 de dicho Código, pues no se trata de un pago por error (cfr. C. Fed. Ap. de la CABA, 30/07/1948, "Decarlini, José", LL, 53-602).

39 CALVO COSTA, op. cit., p. 753.

40 Sobre dicho punto, véase GALLI, ENRIQUE V., "El concepto de pago voluntario en las obligaciones naturales", Anales de la Facultad de Derecho de La Plata, Nº 7, 1934, ps. 109-130.

Es evidente que el comienzo del plazo de prescripción debe vincularse con la fecha de exigibilidad de la deuda[41].

En ese contexto, se ha señalado que "es aplicable al crédito fiscal por tasa de justicia la norma del art. 3956 del Código Civil, según la cual el plazo de prescripción comienza a correr desde la fecha del título de la obligación, que no es otro que la determinación realizada en el expediente por el representante del Fisco, consentida por todos", y se agregó que "el plazo de prescripción de la tasa de justicia no se suspende ni interrumpe por el hecho de mantenerse abierta la instancia, pues una vez firme la determinación de su importe, la misma puede ser ejecutada"[42].

Para determinar cuál es el plazo aplicable, una de las primeras cuestiones que corresponde determinar es si, a tales efectos, resulta aplicable la Ley 11.683[43], cuyas disposiciones, como ya se señaló, se aplican supletoriamente a la Ley 23.898. Un breve repaso de la jurisprudencia demuestra que existen criterios encontrados acerca de esa cuestión.

En efecto, se ha señalado que, al no contemplar la ley de tasa de justicia ninguna disposición en materia de prescripción, corresponde aplicar supletoriamente las que resultan de la Ley 11.683, referidas a las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto, y, puntualmente, el plazo quinquenal para el supuesto de contribuyentes inscriptos (artículo 56, inciso a, Ley 11.683)[44]. También se entendió aplicable el plazo de cinco años establecido por el artículo 56, inciso a, de la Ley 11.683 con sustento en que la tasa de justicia no requiere inscripción alguna, por lo que corresponde encuadrar la situación en el supuesto fáctico de dicha norma, en cuanto se refiere a los contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse[45]. Por otra parte, se consideró aplicable en materia de tasas judiciales el plazo decenal previsto por el artículo 56, inciso b, de la Ley 11.683, para los contribuyentes no inscriptos,

41 C. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III, 10/05/2005, "Cadipsa S.A.", AP 8/16547.

42 C. Nac. Civil, Sala D, 19/09/1996, "C., A. E. y S., J.", La Ley Online, AR/JUR/5487/1996.

43 En lo que aquí interesa, el artículo 56 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) establece que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por esa ley prescriben: "a) Por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación; b) Por el transcurso de diez (10) años en el caso de contribuyentes no inscriptos".

44 C. Nac. Ap. Cont. Adm. Fed., Sala III, 21/08/2008, "Cemento San Martín S.A. c. AFIP", La Ley Online, AR/JUR/8933/2008.

45 Juzgado Federal de Primera Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria de la Capital Federal Nº 5, 27/11/2007, "AFIP - DGI c. Pippo S.A.I.C.", La Ley Online, AR/JUR/11076/2007. En dicha sentencia se exponen distintos fundamentos para justificar por qué la solución debe buscarse en las normas de la Ley 11.683 y descartar las posturas que aplican en esta materia el Código Civil.

dado que el quinquenal contemplado para los inscriptos no es aplicable porque la inscripción que prevé la ley está referida a aquellos impuestos para los cuales se la contempla, lo que no sucede con la tasa judicial[46].

En sentido contrario a la aplicación de la Ley 11.683, se puso de relieve que "la tasa de justicia no es un impuesto, pues su hecho generador es la prestación por parte del Estado de un servicio directo, inmediato y concreto", de modo que "debido a la naturaleza y características de la obligación, el sujeto pasivo no encuadra en ninguno de los supuestos previstos por la ley 11.683, de aplicación supletoria. En consecuencia, y ante la ausencia de una regulación específica sobre la materia, corresponde atenerse al régimen general obligacional del Código Civil en materia de prescripciones, lo que conduce a adoptar el plazo decenal previsto por el art. 4023"[47].

Dentro del marco jurisprudencial descripto, cabe señalar que hace pocos años la Corte Suprema adoptó una postura expresa acerca de cuál es el plazo aplicable en materia de tasas judiciales y desde cuándo corresponde computarlo.

El Máximo Tribunal federal señaló que "el plazo quinquenal de prescripción al que se refieren los impugnantes, establecido en el art. 56, inc. a de la ley 11.683 (t.o. 1998), no resulta aplicable a la obligación de pago de la tasa de justicia, dado que, como bien lo destaca el señor representante del Fisco, las situaciones contempladas en dicha norma (contribuyentes inscriptos, no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la AFIP o que, teniendo esa obligación no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación) no aprehenden la de los sujetos pasivos de la tasa de justicia, razón por la cual el plazo de prescripción es el decenal establecido por el art. 4023 del Código Civil"[48].

Con relación al momento en que se inicia el plazo, dicho precedente agregó que "también corresponde desestimar el planteo de las partes vinculado con el cómputo del plazo de la prescripción opuesta, porque como se trata de una obligación que se origina en la prestación de un servicio por parte del órgano

46 C. Nac. Civil, Sala F, 28/02/2006,"Banco de Intercambio Regional c. Turimar S.A.", La Ley Online, AR/JUR/1336/2006.

47 C. Nac. Comercial, Sala C, 29/03/2011, "Benettar SAIC c/ Benetton SPA (hoy Benetton Group SPA) s/ ordinario". En el mismo sentido, ver C. Nac. Comercial, Sala B, 11/04/1989, "Atma S.A.", La Ley Online, AR/JUR/122/1989.

48 CSJN, 26/09/2012, "Alzaga de Lanusse, María Josefina y otros c/ Buenos Aires, Provincia de s/ daños y perjuicios", Causa A.394.XIX.ORI. Dicha doctrina fue reiterada, entre otros precedentes, en los autos B.137.XXIV.ORI "Buenos Aires, Provincia de c/Gas del Estado s/repetición", sentencia del 23/11/14. Por otra parte, cabe recordar que la Corte Suprema descartó la aplicación a las tasas nacionales del plazo decenal que contempla, en materia de impuestos, el artículo 1 de la Ley 11.585, en virtud de que se trata de tributos de diversa índole y finalidad (Fallos: 313:1366 y 327:2754).

jurisdiccional respecto de la pretensión deducida (Fallos: 327:3949; 330:547, entre otros), mientras el proceso esté abierto no puede comenzar a correr término alguno. Y el proceso está abierto, a los fines del ingreso de la tasa de justicia, en tanto no se disponga su archivo; momento en el cual el funcionario asignado por la ley debe comprobar si el servicio que se prestó, y que partir de su intervención finaliza, adeuda o no dicho tributo (arts. 11, ley 21.859; 10, último párrafo ley 23.898; 8 y 9 de la acordada 20/1992; ver fs. 1985, segundo párrafo). Recién a partir de allí, y frente al incumplimiento del funcionario, empezaría a correr el plazo que le permitiría a la obligada al pago, una vez transcurrido aquél, tener la certeza de estar liberada de su exigibilidad".

En el marco jurisprudencial expuesto, resulta claro que, para aquellos tribunales que entienden que no es aplicable la Ley 11.683 a efectos de determinar el plazo de prescripción de la tasa de justicia, la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación tiene notoria incidencia.

En efecto, el artículo 4023 del Código Civil de Vélez Sarsfield –que establece una suerte de plazo residual en materia de prescripción–, queda reemplazado en la reforma por el artículo 2560 que contempla uno genérico de cinco años.

Por ello, si no se admite la aplicación de la Ley 11.683, el plazo de prescripción de la tasa de justicia se reduce a la mitad ya que pasa de un término decenal a uno quinquenal.

VI. La prescripción liberatoria de los tributos locales según la doctrina de la Corte Suprema[49]

La doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha sostenido, reiteradamente, que la prescripción no es un instituto propio del Derecho Público local, sino un instituto general de derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación constitucional que surge del artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, el legislador nacional no sólo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía. De ahí que cuando la legislación local se apartó de las previsiones del Código Civil, el Tribunal Cimero declaró su invalidez, aunque se tratare de regulaciones concernientes a materias de Derecho Público local[50].

49 En estas líneas me limito a mencionar la doctrina de la Corte Suprema, sin que lo expuesto implique emitir ningún tipo de juicio crítico acerca del tema, ya que la cuestión ha sido profundamente examinada por la doctrina, que se encuentra claramente divida entre los defensores y los detractores del criterio que sostiene el Máximo Tribunal federal. En el ámbito judicial, las críticas más fundadas a la doctrina de la Corte pueden consultarse en el conocido precedente "Sociedad Italiana de Beneficencia", Expte. 2192/03, dictado por el Tribunal Superior de Justicia de la CABA el 17 de noviembre de 2003.

50 Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209, y 320:1344; entre otros.

Hace más de una década, en la causa "Filcrosa" la Corte Suprema señaló –de forma coincidente con lo dictaminado por la Procuración General de la Nación y con sustento en varios precedentes anteriores– que las legislaciones locales no pueden apartarse del Código Civil a efectos de regular la prescripción de sus tributos[51].

Ante la complejidad del asunto y las divergencias de opiniones que existían en la materia, los inminentes cambios en la composición de la Corte Suprema que se produjeron desde el año 2004 generaron grandes expectativas acerca de cuál sería la postura de los nuevos ministros que se incorporaron al Máximo Tribunal federal. Esa situación perduró algún tiempo, hasta que, en el año 2009, la Corte ratificó la doctrina de la causa "Filcrosa" en los autos "Casa Casmma S.R.L."[52]. Luego, el Máximo Tribunal federal mantuvo ese criterio, sin fisuras, en varias causas posteriores[53].

De conformidad con la doctrina vigente de la Corte Suprema de Justicia, las normas tributarias locales[54] deben ajustarse a lo que disponga el Código Civil no sólo en lo que se refiere al plazo de prescripción aplicable, sino también respecto del inicio, la forma de cómputo, las causales de suspensión, interrupción, etc.

En efecto, el Máximo Tribunal federal ha destacado que "la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la

51 Fallos: 326:3899, sentencia del 30 de septiembre de 2003.

52 CSJN, 26/03/2009, "Municipalidad de La Matanza c/ Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía", Fallos: 332:616. Cabe recordar que, en dicha oportunidad, la jueza ARGIBAY emitió un voto particular en el que sostuvo "la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso 'Filcrosa' no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo. Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas". Dicho argumento cobra especial relevancia con la sanción del nuevo Código Civil y Comercial.

53 Por ejemplo, en los autos "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L.", Fallos: 332:2108; "Bruno", Fallos: 332:2250; 28/09/2010, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires", F.358.XLV; "Fisco de Provincia c/Ullate", F.391.XLVI; y "Provincia del Chaco c/ Rivero", P.154. XLV, sentencias del 1º de noviembre de 2011; 05/08/2014, "Dirección General de Rentas c/ Pickelados Mendoza S.A. s/ apremio", D.711.XLVIII; y, más recientemente, 27/11/2014, "Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal", Causa M.235.XLIX.RHE.

54 Me refiero a las normas provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o municipales.

República y, ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, pues la prescripción no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho"[55].

Por aplicación de dicha doctrina, son inválidas las normas locales que establecen un plazo de prescripción decenal para las tasas municipales e impuestos provinciales cuyos hechos imponibles se reiteran a lo largo del tiempo[56], pues, según la Corte, resulta aplicable el plazo quinquenal que contempla el artículo 4027, inciso 3, del Código Civil, norma que establece: "Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: (...) De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos"[57].

Asimismo, señaló que resultan inválidas las normas locales que determinan un plazo de prescripción quinquenal para la acción de repetición de tributos, ya que es aplicable el plazo de diez años del artículo 4023 del Código Civil[58].

Por otra parte, agregó que son inválidas las normas locales que disponen que el inicio del plazo de prescripción se computa desde el 1º de enero del año siguiente al vencimiento para presentar la declaración jurada y/o ingresar el tributo, toda vez que no se ajustan al artículo 3956 del Código Civil, norma que determina que "la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación"[59].

55 CSJN, 11/02/2014, "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/apremio", M.804.XLVIII.

56 En cambio, para el supuesto de hechos imponibles instantáneos, es decir, aquéllos que se agotan en sí mismos y no se reiteran periódicamente, como podría ser el caso del impuesto de sellos o del impuesto a la trasmisión gratuita de bienes, sería admisible que contemplaran un plazo de prescripción decenal, ya que la situación no encuadraría en el artículo 4027, inciso 3, del Código Civil, sino en el artículo 4023. En ese sentido, se señaló que la aplicación de un plazo de prescripción decenal dispuesto por un Código Fiscal provincial no es inválida en lo que respecta a obligaciones tributarias no periódicas de sujetos pasivos que realizan un hecho imponible aislado, como es el caso del impuesto de sellos, ya que la solución normativa local es idéntica a la que brinda el artículo 4023 del Código Civil y, por lo tanto, resulta constitucionalmente admisible (CSJN, 17/03/2009, "Y.P.F. S.A. c. Provincia de Tierra del Fuego", Fallos: 332:531).

57 CSJN, 30/09/2003, en los autos "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra", Fallos: 326:3899; 08/09/2009, en la causa "Municipalidad de Resistencia c. Lubricom S.R.L.", Fallos: 332:2108; y 11/02/2014, "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/apremio", M.804.XLVIII; y 27/11/14, "Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal", M.235.XLIX.RHE.

58 CSJN, 06/10/2009, "Bruno, Juan Carlos c. Provincia de Buenos Aires", Fallos: 332:2250. El artículo 4023 dispone: "Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, salvo disposición especial".

59 CSJN, 01/11/2011, en los autos "Fisco de Provincia c/ Ullate, Alicia Inés – ejecutivo - apelación - recurso directo", F.391.XLVI.

Finalmente, destacó que no son válidas las normas locales que establecen causales de suspensión de los plazos que se apartan de las previstas en el Código Civil[60].

VII. La prescripción de los tributos locales en el Código Civil y Comercial de la Nación

En el marco de la consolidada doctrina que surge de los precedentes mencionados, resulta evidente que las normas tributarias locales deben ajustarse a lo que disponga el Código Civil, de modo que cualquier modificación incluida en el proyecto de unificación de los códigos impactaba, necesariamente, en los ámbitos provincial, de la ciudad de Buenos Aires y municipal.

En lo que concierne a la prescripción tributaria, el anteproyecto elaborado por la Comisión de Reformas[61] –integrada por los jueces de la Corte Suprema de la Nación, Dres. RICARDO LUIS LORENZETTI y ELENA HIGHTON DE NOLASCO, y la Dra. AÍDA KEMELMAJER DE CARLUCCI– no contenía referencias expresas sobre el punto y tampoco fueron incorporadas en el proyecto que envió el Poder Ejecutivo al Honorable Congreso de la Nación.

En efecto, el proyecto remitido al Congreso no aludía a la materia tributaria y, dentro de la idea rectora de acortar los plazos[62] aplicables para favorecer la seguridad jurídica, en su artículo 2562 disponía: "Plazo de prescripción de dos años. Prescriben a los dos años: inc. c. el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, excepto que se trate del reintegro de un capital en cuotas".

Dicha norma, que fue finalmente sancionada, reemplaza al artículo 4027, inciso 3, del Código Civil de Vélez Sarsfield[63] y reduce el plazo de prescripción liberatoria de cinco a dos años.

Como ya se expuso, la Corte Suprema de Justicia de la Nación interpretó que la legislación de fondo en lo que se refiere a la prescripción debe prevalecer respecto de las regulaciones locales en materia de Derecho Tributario y, en ese marco, entendió que el plazo quinquenal que establece el artículo 4027, inciso 3,

60 CSJN, 01/11/2001, "Provincia del Chaco c/ Rivero, Aníbal s/apremio", Causa P.154. XLV; y 6/12/2011, en los autos "GCBA c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal", G.37.XLVII.

61 Designada por el Decreto 191/2011.

62 Hace más de dos décadas, el Presidente de la Comisión de Reforma que elaboró el anteproyecto de Código había señalado que las modificaciones sociales y la aceleración económica producen la necesidad de acortar los plazos de prescripción, "piedra de toque del equilibrio entre Justicia y Seguridad". Véase LORENZETTI, RICARDO, "Análisis funcional de la prescripción liberatoria", JA, 1994-III, p. 820 y ss.

63 Artículo 4027, inciso 3: "Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: (...) 3º De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos".

del Código Civil de Vélez Sarsfield resulta aplicable a las obligaciones tributarias provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipales[64].

La consecuencia directa que generaba el proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación, tal como había sido enviado, era que el plazo de prescripción para los principales tributos locales quedaba reducido a dos años.

Considero que resulta evidente que un plazo bienal impide que los fiscos locales puedan ejercer de forma correcta las facultades necesarias para determinar y exigir el pago de las obligaciones adeudadas, y que se trató de una consecuencia no deseada por quienes elaboraron el anteproyecto.

Sin embargo, las posibles implicancias negativas que podía generar la reforma no pasaron inadvertidas por las administraciones tributarias locales, así como tampoco por varias instituciones y organismos que emitieron distintos pronunciamientos, y finalmente generaron en los legisladores la convicción de que era necesario modificar el proyecto original[65].

En ese sentido, la Comisión Federal de Impuestos[66], el 31 de agosto de 2012, emitió la Resolución Declarativa 5/2012[67], mediante la cual anticipaba la preocupación manifestada por la totalidad de los fiscos con relación al artículo 2562, inciso c), del anteproyecto del Código Civil y Comercial, al considerar que "de aprobarse el plazo de 2 años, aparece como consecuencia necesaria una nueva dificultad insuperable para los fiscos en cuanto a la persecución de las obligaciones tributarias. Ello es así en la medida en que el plazo señalado resulta incompatible con los tiempos necesarios para fiscalizar, determinar, agotar la vía administrativa y dejar expedita la ejecución fiscal: único medio admisible en el sistema republicano para el reclamo compulsivo de deudas de esta naturaleza".

Por tales motivos, el plenario de representantes de la Comisión Federal de Impuestos resolvió declarar la preocupación de los fiscos que integran ese organismo en cuanto a las graves consecuencias que acarrearía para la recaudación tributaria la reducción del plazo de prescripción liberatoria que surgía de la redacción del artículo 2562, inciso c), del proyecto de Código Civil y Comercial

64 Siempre que se trate, como ya se aclaró, de tributos periódicos, tales como el impuesto sobre los ingresos brutos, los impuestos inmobiliarios, a los automotores y embarcaciones, las tasas de inspección, seguridad e higiene, etc.

65 Véase Krivocapich, Germán, "La prescripción de la obligación tributaria en el Código Civil y Comercial y su impacto en los tributos locales. Un paso adelante en el fortalecimiento de las haciendas locales", elDial.com, DC1E28.

66 La Comisión Federal de Impuestos está constituida por un representante de la Nación y uno por cada provincia adherida (artículo 10 de la Ley 23.548), y constituye el órgano de aplicación de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

67 Publicada en el Boletín Oficial 32484, del 19 de septiembre de 2012.

de la Nación, y dirigirse a los legisladores nacionales a efectos de solicitarles que tuvieran en cuenta los argumentos expuestos.

Por su parte, la Comisión de Procedimientos Tributarios de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales consideró oportuno pronunciarse respecto de las disposiciones que, en materia de prescripción extintiva, preveía el Proyecto de Unificación del Código Civil y Comercial, en virtud de su potencial incidencia sobre la materia tributaria local. Señaló que la reducción del plazo prevista en el artículo 2562, inciso c), traería aparejada la exigencia de que las administraciones fiscales locales cuenten con deudas determinadas y exigibles en un plazo sumamente exiguo, debiendo agotar en el mismo plazo las labores de verificación y fiscalización de la materia imponible, y los procedimientos determinativos. Se sostuvo que ello conllevaría en los hechos a la alteración de la percepción de riesgo frente a eventuales incumplimientos, y su correlato con el incremento de la evasión, como consecuencia de la imposibilidad material de cumplir tales labores sobre masas de contribuyentes significativas. En ese contexto, desde la Comisión alertaron sobre los riesgos de aplicar lisa y llanamente las modificaciones proyectadas, y propiciaron que la regulación de la prescripción tributaria local –en cuanto a los plazos y su cómputo, así como a las causales de suspensión e interrupción– tendiera a una armonización con lo establecido para los tributos nacionales.

Asimismo, las audiencias públicas celebradas en las ciudades de Buenos Aires, La Plata, Rosario y San Luis, entre otras, tuvieron incidencia a efectos de que se introdujeran distintas modificaciones, hasta llegar al texto finalmente sancionado[68].

En la revisión efectuada al proyecto por la Comisión Bicameral para la reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación[69] se mantuvo la redacción del artículo 2532[70], pero se modificó la del artículo

68 Véase PADULO, ADRIANA MARÍA A., "El Código Civil y Comercial y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma para regular la prescripción en el derecho tributario", LL, 2015-A, ps. 643-655.

69 La Comisión Bicameral para la reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación fue creada por resolución conjunta de las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Nación del 04/07/2012. De acuerdo al artículo 2 de la citada resolución, dicho cuerpo se constituyó con la finalidad de analizar el proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación remitido al Congreso de la Nación, por el Poder Ejecutivo Nacional, mediante el mensaje 884 del año 2012; redactar el proyecto de ley correspondiente y elaborar el despacho previo a su tratamiento legislativo. La Comisión estuvo integrada por treinta miembros: quince senadores nacionales y quince diputados nacionales, designados por los presidentes de cada Cámara, respetando la proporción de las representaciones políticas en cada una de las Cámaras (artículo 3 de la citada resolución).

70 Artículo 2532: "Ámbito de aplicación. En ausencia de disposición específica, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria".

2560 por la siguiente: "Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente. Este plazo se aplica a la prescripción de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos nacionales, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipales"[71].

Con dicha modificación se superaban, en parte, las principales objeciones que generaba el proyecto porque se mantenía el plazo quinquenal que, según la doctrina de la Corte, resultaba aplicable, en líneas generales, a la prescripción liberatoria respecto de los tributos locales.

Sin embargo, al ser tratado por la Cámara de Senadores el proyecto fue aprobado en general, pero recibió dos modificaciones relevantes en los artículos 2532 y 2560.

Se sostiene que los cambios efectuados en los dos preceptos antes transcriptos tuvieron su origen en el planteo realizado por la senadora de Misiones Sandra Giménez, quien señaló que la cuestión atinente a la prescripción en materia tributaria no había sido tratada en el seno de la Comisión Bicameral a pesar de que su provincia así lo había requerido[72]. Sin embargo, más allá de la intervención de la mencionada senadora, considero que en este punto el debate parlamentario fue sumamente escueto y no permite determinar con claridad cuál fue la indudable intención del Congreso Nacional, aspecto que dificulta la interpretación de tales normas, cuyos alcances, como se expondrá en el punto siguiente, se encuentran sumamente controvertidos.

Finalmente y después de los vaivenes antes mencionados, en el texto aprobado por la Ley 26.994 la cuestión atinente a la regulación de la prescripción en materia tributaria quedó legislada en el Libro Sexto, relativo a las disposiciones comunes a los Derechos Personales y Reales; Título I, sobre Prescripción y Caducidad; Capítulo 1º referido a las Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva; en la Sección 1ª: Normas generales.

Ese apartado se inicia con el artículo 2532, norma que dispone: "Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las Legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de los tributos".

A su vez, en el Capítulo 2º sobre Prescripción liberatoria, Sección 2ª: Plazos de prescripción, el artículo 2560 establece: "Plazo Genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".

71 Como se expuso, en su redacción original el artículo se limitaba a regular el plazo genérico de prescripción, sin hacer ninguna alusión a la materia tributaria.

72 Padulo, op. cit.

VIII. CONSECUENCIAS DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR EL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL EN LO QUE RESPECTA A LA PRESCRIPCIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES

Considero que las modificaciones que expresamente se incorporaron al Código en lo que respecta a la facultad que tienen las legislaciones locales para regular el plazo de prescripción tributaria, lejos de aportar una solución pacífica y que resuelva en forma definitiva el punto, generan numerosos interrogantes y previsibles controversias que sólo podrán ser dirimidas por los tribunales de justicia.

En la doctrina se observan posiciones antagónicas que van desde los autores que cuestionan la constitucionalidad de los artículos 2532 y 2560, hasta quienes, sin objetar la validez de tales normas, discrepan notoriamente acerca de cuál es el recto alcance que cabe otorgar a dichas disposiciones.

En efecto, para algunos autores el agregado efectuado por el Congreso a los artículos 2532 y 2560 del proyecto elaborado por la Comisión de Reformas, delegando a los gobiernos locales la facultad de fijar los plazos de prescripción liberatoria en materia tributaria deviene, a tenor de la doctrina de la Corte Suprema, notoriamente inconstitucional.

Se sostiene que si, de conformidad con la doctrina del Máximo Tribunal federal, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por imperio del artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, los gobiernos locales no pueden dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no sancionar normas que las contradigan. Esta limitación que incluso alcanza al propio Congreso cuando actúa como Legislatura de la Capital Federal (artículo 75, inciso 30, de la Constitución Nacional), le impide a éste delegar a los gobiernos locales facultades que la Constitución le ha asignado al Estado Nacional[73].

En ese orden de ideas, se señala que, con la reforma introducida por los artículos 2532 y 2560, al delegar en la "legislación local", ya sea provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipal, la regulación relativa a los plazos de prescripción, el Congreso se ha apartado ostensiblemente de la interpretación constitucional expuesta por la Corte Suprema. Por ello, se agrega que es una delegación inconstitucional, pues el Congreso no puede delegar una facultad que

73 SPISSO, RODOLFO R., "Prescripción liberatoria de tributos provinciales en el Código Civil y Comercial", LL, 2014-F, p. 1237. En sentido análogo, véase SCOPONI, CRISTIAN FERNANDO, "La prescripción y los tributos locales: la inconstitucionalidad del art. 2532 in fine del nuevo Código Civil y Comercial a la luz del criterio de la Corte", El Derecho, Vol. 260, ps. 831-835; CORONELLO, SILVINA É. y ARAUJO, FABIANA I., "La prescripción de los tributos locales", Errepar, marzo de 2015; DÍAZ ORTIZ, JOSÉ A., "El Código Civil y Comercial de la Nación, ley 26.994 y el plazo de prescripción en normas tributarias locales (provinciales y municipales)", Impuestos, 2015-4, ps. 19-22.

la Constitución Nacional le otorga en forma exclusiva –en tanto se entienda que lo relativo a la prescripción forma parte del bloque de "derecho común", que en la interpretación actual de la Corte es lo que ordena el artículo 75, inciso 12, de la Constitución– sino que debe ejercerla él mismo, dictando la pertinente norma en concreto[74].

En sentido contrario, se argumenta que el legislador nacional ha optado por algo así como la reivindicación de las facultades locales en la materia, estableciendo que a este respecto haya que estar a lo que se disponga localmente. Se sostiene que la posible duda acerca de la validez de la reforma debería, en definitiva, ser zanjada en favor de la constitucionalidad de lo así dispuesto, lisa y llanamente sobre la base de lo establecido en el artículo 126 de la Constitución Nacional, norma que expresamente reconoce a las provincias la facultad de legislar en materia de Códigos de fondo en la medida en que no lo haga el Estado Nacional. Desde esa óptica, se agrega que no cabría ver aquí una suerte de delegación de facultades, sino más bien una declinación de parte del Estado Nacional a ejercer su competencia en lo que respecta al plazo de prescripción de los tributos locales, lo cual naturalmente hace renacer la competencia que la Constitución Nacional reconoce a las provincias en el mentado artículo 126[75].

De todas formas, si por vía de hipótesis se admitiera la constitucionalidad de los artículos 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial de la Nación, no cesan allí los problemas interpretativos, sino que resta determinar los alcances que corresponde reconocer a la legislación local a efectos de regular la prescripción tributaria.

Una primera lectura permitiría sostener que el alcance de las atribuciones locales se encuentra limitado a su facultad para regular la prescripción liberatoria "en cuanto al plazo de los tributos", tal como lo señala el artículo 2532, en forma coincidente con el artículo 2560 que sólo alude a los plazos.

Parte de la doctrina que acepta esa interpretación señala que las legislaciones locales únicamente tienen potestad para fijar los plazos de prescripción, pero la regulación en lo que respecta al inicio del cómputo, las causales de suspensión e interrupción continúan siendo potestad del legislador nacional[76], por lo que debe entenderse con los límites establecidos en el Código unificado cuando las normativas locales legislen en exceso de lo allí previsto[77]. En el mismo sentido,

74 Naveira De Casanova, Gustavo J., Derecho tributario, 2ª ed., Editorial Estudio, Buenos Aires, 2015, p. 121.

75 Arcal, Gastón, "El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación devuelve a las Provincias la facultad para legislar en materia de prescripción de tributos", disponible en: www.dpicuantico.com.

76 Cricco, Antonio J. y Ludueña, Gabriel E., "Un aporte a los conflictos que se aproximan sobre la prescripción en los tributos locales", Errepar, febrero de 2015.

77 Fernández Sabella, María F. y Laiun, Fernanda, "Nuevo Código Civil y Comercial

se agrega que la facultad otorgada en el artículo 2532 debe ser interpretada de manera estricta y, por ello, no puede extenderse dicha atribución a dictar normas especiales sobre otras cuestiones (tales como el comienzo del cómputo del plazo o sus causales de modificación) o respecto de otras materias ajenas a la cuestión tributaria[78]. Esa postura puede encontrar sustento en la interpretación literal de la norma y en extendidos criterios de hermenéutica, según los cuales no debe presuponerse la inconsecuencia o falta de previsión en el legislador[79] y tampoco corresponde efectuar distinciones donde la norma no lo hace[80]. Por ello, si la norma respectiva no aludió a la prescripción liberatoria en forma genérica sino que únicamente mencionó a los plazos, cabe entender que su intención deliberada fue acotar la facultad local, de manera exclusiva, a ese punto. De todas formas, si se admite la validez de la reforma y se sostiene que se limita a facultar a las legislaciones locales para que, exclusivamente, regulen los plazos de prescripción tributaria, surgen nuevos interrogantes, ya que es evidente que, como toda norma jurídica, deben superar la regla de razonablidad. ¿Cuál podría ser, entonces, el plazo máximo de prescripción admisible para los tributos locales? Desde mi perspectiva, el plazo genérico no puede superar los cinco años –término que, incluso, podría considerarse excesivo si nos encontramos ante tributos empadronados–[81] y únicamente se encontraría justificado un plazo decenal, como máximo insuperable, en los supuestos de contribuyentes no inscriptos (v. gr. en el impuesto sobre los ingresos brutos), o en los casos de hechos imponibles que, ante su falta de

unificado: ¿Prescripción tributaria sin límites para los fiscos provinciales?", La Ley Online.

78 CALVO COSTA, op. cit., p. 748.

79 Fallos: 322: 2189; 324: 2153; 326: 2390, entre muchos otros.

80 Fallos: 331:2453; 334:875; entre muchos otros, en virtud del conocido adagio ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus.

81 Hace veinticinco años, al fundar la aplicación del plazo quinquenal en materia de tasas nacionales, la Corte Suprema ya había señalado: "Dicha solución concuerda también con los principios que fundan la prescripción abreviada en los créditos de vencimientos periódicos que el deudor debe afrontar con sus recursos ordinarios, ya que dicha abreviación tiende a evitar que la desidia del acreedor ocasione trastornos económicos al deudor por la acumulación de un número crecido de cuotas. No se advierte, por otra parte, la imposibilidad del ente prestatario de los servicios de obrar con adecuada diligencia dentro de un plazo como el de 5 años, ya bastante prolongado, puesto que los modernos sistemas de computación pueden ser utilizados en momento oportuno para detectar la nómina de los deudores y promover las acciones legales pertinentes en resguardo de sus intereses" (CSJN, 11/12/90, "Obras Sanitarias de la Nación c. Colombo, Aquilino

exteriorización, no hayan podido ser conocidos por los organismos recaudadores (por ejemplo, en el impuesto de sellos)[82].

Finalmente, otros autores entienden que la forma en que se ha legislado en el nuevo Código Civil y Comercial la prescripción en materia tributaria conlleva a resguardar la autonomía de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través del ejercicio efectivo y pleno de sus potestades normativas propias. En consecuencia, se sostiene que si bien el artículo 2532 determina: "Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos", con esa expresión se abarcan todas las cuestiones atinentes a la prescripción –suspensión, interrupción, dispensa de la prescripción– y no sólo el tiempo del plazo prescriptivo, ya que si el legislador sólo hubiera querido limitar la potestad local a la definición del lapso de la prescripción, hubiera bastado con lo dispuesto en el artículo 2560, en el cual después de establecerse que el plazo genérico es de cinco años, se agrega "excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local". Se agrega, entonces, que lo establecido en el artículo 2532 comprende todos los aspectos de la prescripción regulados en el capítulo en que se ubica y no sólo a la cuestión temporal, la cual tiene su norma específica en el artículo 2560[83].

En el complejo marco interpretativo mencionado, considero que no puede darse por sentado, sin ningún tipo de argumentación y desarrollo suficiente, que la reforma sea constitucional y, especialmente, que faculte a las legislaciones locales a regular por completo la prescripción tributaria, máxime cuando la letra de las normas, como ya se señaló, alude únicamente a los "plazos" de prescripción liberatoria.

Por el contrario, entiendo que la trascendencia de la cuestión debatida exige que todos los operadores jurídicos y, en especial, los tribunales de justicia realicen un profundo examen de las distintas posturas que se han expuesto y, antes de adoptar el criterio que consideren correcto, expongan de manera fundada las razones que permiten refutar las otras interpretaciones.

Dentro del panorama jurisprudencial, el precedente que sin dudas tiene mayor relevancia, no sólo por emanar de la máxima autoridad de un Poder Judicial local, sino también por los miembros que los suscribieron, es el fallo dictado,

---

", Fallos: 313:1366). Por otra parte, el plazo de cinco años coincide con el criterio general que surge tanto del nuevo Código (artículo 2560), como de la Ley 11.683 (artículo 56) y del Código Aduanero (artículo 803).

82 Sin perjuicio de la imprescriptibilidad de las acciones civiles derivadas de delitos de lesa humanidad, el plazo máximo que contempla el Código Civil y Comercial es de diez años (artículo 2561, primer párrafo). Dicho plazo decenal de prescripción también es el mayor que surge de la Ley 11.683 (artículo 56, inciso b) y el que establecen otras leyes nacionales en materia de impuestos (artículo 1 de la Ley 11.585), aportes y contribuciones de la seguridad social (artículo 16 de la Ley 14.236), y regímenes de promoción industrial (artículo 21 de la Ley 21.608).

83 Padulo, op. cit.

recientemente, por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires[84]. Allí se señaló que correspondía retomar el criterio que había adoptado dicho Tribunal en la causa "Sociedad Italiana de Beneficencia"[85], apartándose nuevamente de la doctrina expuesta por la Corte Suprema de Justicia en el caso "Filcrosa", con fundamento en que el Congreso Nacional, a través de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, "ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referidas a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción –independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal–; y existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia"[86].

Cabe aclarar que en dicha causa no existían discrepancias acerca de que resultaba aplicable el plazo quinquenal, sino que lo medular de la controversia se

84 TSJ CABA, 23/10/2015, "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la aut. administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", Expte. 11148/14.

85 Cabe recordar que, unas semanas después de que se dictara "Filcrosa", el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por unanimidad, se expidió en sentido contrario y expuso las razones por las cuales se apartaba del criterio sostenido por la Corte Suprema de la Nación (TSJ CABA, 17/11/03, "Sociedad Italiana de Beneficencia", Expte. 2192/03). Luego, reiteró su postura en varias oportunidades (TSJ CABA, 11/05/04, "YPF S.A. c/ Dirección General de Rentas", Expte. 2594/03; y 23/05/05, "GCBA c/ Constructar S.A. s/ ejecución fiscal", Expte. 3275/04, que contó con el voto concurrente del juez LOZANO). Aun con posterioridad a que la Corte ratificara la doctrina de la causa "Filcrosa" en los autos "Casa Casmma S.R.L." (Fallos: 332:616), el Tribunal Superior de Justicia porteño mantuvo su postura en el sentido de que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se encuentra facultada para regular el régimen de prescripción de las obligaciones tributarias locales, sin tener que sujetarse, en ese aspecto, a lo dispuesto por el Código Civil u otra ley nacional. Entre otros argumentos, se señaló que la Corte había reiterado la doctrina de la causa "Filcrosa", pero "no ha ponderado los diversos argumentos esgrimidos por esta instancia local al pronunciarse en la causa 'Sociedad Italiana de Beneficencia'" (TSJ CABA, 16/06/09, "Sastre, Graciela", Expte. 6204/08). Sin embargo, en una causa que precisamente provenía del Tribunal Superior de Justicia, la Corte Suprema reiteró que "las provincias –y en este caso la Ciudad Autónoma de Buenos Aires– carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local. Parece necesario insistir aquí, una vez más, en que, como dijo esa Corte, la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho" (CSJN, 06/12/11, autos "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio H. s/ ejecución fiscal", G.37.XLVII). En ese contexto, cabe destacar que el Máximo Tribunal porteño entendió que, por razones de economía procesal y para evitar someter al justiciable a un largo itinerario judicial innecesario, este tipo de controversias debía resolverse a la luz de la doctrina sentada por la Corte Suprema (TSJ CABA, 22/10/2013, "Marini, Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ej. fisc. – avalúo", Expte. 9070/12).

86 TSJ CABA, 23/10/2015, "Fornaguera Sempe", Expte. 11148/14, voto del juez CASÁS. Cabe aclarar que la solución que se desprende del fallo fue adoptada por unanimidad.

vinculaba con el momento a partir del cual se iniciaba el respectivo término, cuestión respecto de la cual las normas porteñas se apartan de la solución que surge del Código Civil[87]. En virtud de lo expuesto, resulta nítido que la postura que adoptó el Tribunal Superior de Justicia de la ciudad implica dar por sentada la constitucionalidad de las normas pertinentes del Código Civil y Comercial, así como también sostener que las atribuciones que se confieren a las legislaciones locales respecto de la prescripción liberatoria de sus tributos no se limitan a la regulación de los plazos, sino que importan consagrar su autonomía a efectos de disciplinar por completo, y sin sujeción a las normas nacionales, dicha prescripción.

Resta conocer qué posición adoptará la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando sea llamada a intervenir en alguna causa en la que se discuta esta cuestión.

IX. Aplicación temporal de las reformas incorporadas por el Código Civil y Comercial en materia de prescripción de los tributos locales

Como se mencionó en el apartado anterior, la doctrina ha expuesto posturas diametralmente opuestas acerca de los alcances que cabe conferir a los artículos 2532 y 2560 del nuevo Código, así como también respecto de su propia constitucionalidad.

No obstante lo señalado, cabe aclarar que los interrogantes y dudas antes planteados se refieren a la validez y, en su caso, interpretación de las normas involucradas, cuestión que resulta claramente distinta a la aplicación temporal de dichas disposiciones, cualesquiera que sean los alcances que se les otorguen.

En uno de los primeros precedentes que examinaron esta temática, la Cámara del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad aplicó el nuevo Código, incluso antes de que entrara en vigencia[88]. Al respecto, señaló que:

"Si bien el nuevo código no se encuentra aún vigente, lo cierto es que forma parte del derecho argentino, ya que ha sido sancionado y promulgado de

87 Las normas porteñas, al igual que varias disposiciones de los Códigos Fiscales provinciales y en sentido análogo a lo que determina el artículo 57 de la Ley federal 11.683, establecen que el inicio del plazo de prescripción se computa desde el 1º de enero del año siguiente al vencimiento para presentar la declaración jurada y/o ingresar el tributo. Como ya se expuso, dicha solución fue declarada inválida por la Corte Suprema, ya que se aparta del artículo 3956 del Código Civil, según el cual la prescripción "comienza a correr desde la fecha del título de la obligación". El nuevo Código Civil y Comercial mantiene ese criterio al señalar: "Regla general. El transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible" (artículo 2554).

88 Cabe destacar que la Corte Suprema mantuvo la doctrina del precedente "Filcrosa", incluso con posterioridad a que fuera sancionada la Ley 26.994 y, su modificatoria, la Ley 27.077 (ver 27/11/2014, "Municipalidad de San Pedro c/Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal", Causa M.235.XLIX.RHE).

conformidad con las reglas de admisión de dicho sistema jurídico. Por ende, no puede ser ignorada la inequívoca voluntad del Congreso Nacional –emitida a través de las vías constitucionales pertinentes– de no legislar en materia de prescripción de tributos locales y de que esa facultad sea ejercida por las legislaturas locales. Es decir que es el propio órgano que según la Corte Suprema de Justicia de la Nación sería competente para legislar sobre la cuestión el que considera que no le corresponde ejercer tal competencia con relación a los plazos de prescripción de los tributos locales"[89].

En sentido contrario, cabe agregar que se desestimó la aplicación retroactiva del Código Civil y Comercial de la Nación a efectos de resolver un planteo de prescripción de tributos locales, con sustento en que "carece de fuerza de convicción el extenso desarrollo relativo a las nuevas disposiciones del Código Civil, pues éste no sólo no está en vigencia sino a la vez nunca pudo conformar el escenario bajo el cual quedara trabado el fondo del litigio"[90].

De todas formas, como ya se señaló, el Tribunal Superior de Justicia de la ciudad sostuvo que, a través de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, "ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referidas a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción –independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal–; y existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia"[91]. Como puede apreciarse, la referencia vinculada con la aplicación temporal del Código, en el marco de un proceso en el que se debatía la prescripción de un tributo local devengado en el año 1991, no fue objeto de un extenso desarrollo argumental.

Desde mi perspectiva, la reciente entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación no tiene ninguna relevancia respecto de las controversias planteadas que aún no tienen sentencia firme, ya que dicho cuerpo legal no contempla su aplicación retroactiva y mantiene, como criterio general, ese criterio (cfr. artículo 7)[92] y lo reafirma en el artículo 2537 –al que luego menciono– específicamente en materia de prescripción liberatoria.

89 C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala III, 9/03/2015, "GCBA c/A.G.M. Argentina S.A. s/ ej. fiscal.", Expte. EFJ 972822.

90 Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, 16/07/2015, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Philips Argentina S.A. s/ apremio provincial", Expte. 17065. Ver, asimismo, ARCAL, GASTÓN, "La Cámara Contencioso Administrativo de La Plata descartó, sin más, aplicar retroactivamente el nuevo Código Civil y Comercial en materia de prescripción", Diario Tributario, Aduanero y Financiero, Nº 80, d02/09/2015, disponible en: www.dpicuantico.com.

91 TSJ CABA, 23/10/2015, "Fornaguera Sempe", Expte. 11148/14, voto del juez CASÁS. Cabe aclarar que la solución que se desprende del fallo fue adoptada por unanimidad.

92 Artículo 7. "Eficacia temporal. A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican

En ese sentido, cabe destacar que, al examinar una excepción de prescripción, la Cámara del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad ha señalado que "la normativa aplicable a los períodos fiscales reclamados es la vigente al momento de devengarse el tributo original en cada una de las posiciones objeto de la pretensión"[93].

Por otra parte, la Corte Suprema de Justicia, en un precedente que podría resultar aplicable a la controversia planteada, sostuvo que "ni el legislador ni el juez podrían, en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatar o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior, pues en este caso el principio de la no retroactividad deja de ser una norma infraconstitucional para confundirse con la garantía de la inviolabilidad de la propiedad" y, en este sentido, agregó que "la inteligencia de la norma en cuestión (...) propuesta en la sentencia apelada, que lleva a aplicar el menor plazo de prescripción a una situación íntegramente desarrollada con anterioridad a la entrada en vigencia del nuevo régimen legal, resulta constitucionalmente objetable"[94].

En síntesis, considero que el Código Civil y Comercial de la Nación no tiene ninguna relevancia, ni virtualidad con relación a las obligaciones que, de acuerdo con la consolidada doctrina de la Corte Suprema en la causa "Filcrosa", se encontraban prescriptas. En otros términos, el nuevo Código no contempla su aplicación retroactiva y, desde mi perspectiva, no rige respecto de los plazos de prescripción que, de conformidad con la postura del Máximo Tribunal federal, ya habían fenecido antes de su entrada en vigencia.

X. Forma de computar los plazos de prescripción en curso ante su modificación por una norma posterior

El Código Civil y Comercial de la Nación contiene una norma específica destinada a solucionar los problemas interpretativos que pueden generarse ante nuevas disposiciones que alteren los plazos de prescripción que ya se encuentran en curso.

En efecto, el artículo 2537 dispone que "los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley

---

a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. La leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales...".

93 C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 15/05/2009, "GCBA c/Transporte Serrano S.R.L. s/ ej. fiscal", Expte. 589728.

94 CSJN, 24/03/1994, "Jawetz, Alberto s/ apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal", Fallos: 317:218.

antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior".

Dicha disposición otorga estatus de norma general a una solución de derecho transitorio que ya existía en el Código Civil de Vélez Sarsfield[95], pero, asimismo, fija una fórmula más completa, descriptiva y clara.

El artículo 2537 no constituye una disposición de derecho transitorio, pues ha sido previsto para regir de manera permanente todo conflicto temporal de leyes en materia de prescripción, y no solamente el supuesto específico de la sanción del Código Civil y Comercial. Esto significa que, además de regular la etapa de transición abierta con la entrada en vigencia del nuevo Código, servirá para resolver todo problema que se presente en el futuro cuando en el propio Código o en leyes particulares se modifiquen los plazos de prescripción[96].

Esa situación es muy probable que se presente si las legislaciones locales hacen uso de la facultad que –más allá de los problemas, antes mencionados, vinculados con su validez– les otorga el artículo 2532, segundo párrafo, de la reforma, para regular el plazo de prescripción liberatoria en materia de tributos, de modo que resulta clara la importancia de la norma que se comenta.

XI. ALGUNAS CONCLUSIONES A MODO DE RESUMEN

En lo que respecta a la prescripción liberatoria, el Código Civil y Comercial de la Nación mantiene muchas de las ideas rectoras del Código Civil de Vélez Sarsfield, aunque precisa varios aspectos antes controvertidos e incorpora algunas cuestiones novedosas.

La prescripción tributaria en el ámbito de los principales impuestos nacionales se encuentra específicamente regulada en la Ley 11.683, pero en todos los aspectos que no han sido normados las disposiciones del nuevo Código se aplican supletoriamente.

Algunas de las reformas introducidas receptan la jurisprudencia ya existente y tienen especial aplicación en la materia tributaria, como por ejemplo la posibilidad de articular planteos de prescripción liberatoria no sólo mediante una excepción, sino también por vía de acción.

El punto principal que genera notorios problemas jurídicos se vincula con las modificaciones que se incorporaron al Código en materia de prescripción tributaria local.

Considero que las modificaciones que expresamente se incorporaron al Código Civil y Comercial en lo que respecta a la facultad que tienen las legislaciones

95 El artículo 4051 del Código Civil disponía: "Las prescripciones comenzadas antes de regir el nuevo Código están sujetas a las leyes anteriores; pero si por esas leyes se requiriese mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedarán sin embargo cumplidas, desde que haya pasado el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día en que rija el nuevo Código".

96 CALVO COSTA, op. cit., p. 752.

locales para regular el plazo de prescripción tributaria, lejos de aportar una solución pacífica y que resuelva en forma definitiva el punto, generan numerosos interrogantes y previsibles controversias que sólo podrán ser dirimidas por los tribunales de justicia.

En efecto, en la doctrina se observan posiciones antagónicas que van desde los autores que cuestionan la constitucionalidad de los artículos 2532 y 2560, hasta quienes, sin objetar la validez de tales normas, discrepan notoriamente acerca de cuál es el recto alcance que cabe otorgar a dichas disposiciones.

En ese complejo marco interpretativo, considero que no puede darse por sentado, sin ningún tipo de argumentación y desarrollo suficiente, que la reforma sea constitucional y, especialmente, que faculte a las legislaciones locales a regular por completo la prescripción tributaria, máxime cuando la letra de las normas, como ya se señaló, alude únicamente a los "plazos" de prescripción liberatoria.

Según el reciente fallo dictado por el Tribunal Superior de Justicia de la ciudad, en los autos "Fornaguera Sempe", el Código Civil y Comercial ha consagrado la autonomía local para regular la prescripción de sus tributos y dicha solución permite apartarse, de manera inmediata, de la doctrina de "Filcorsa".

Sin embargo, estimo que las controversias sólo podrán ser finalmente disipadas cuando la Corte Suprema de Justicia de la Nación adopte una solución explícita acerca de las cuestiones planteadas en este trabajo.

EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ESTATAL

II

Procesos Especiales, Responsabilidad y Otros Supuestos

Dirección
Enrique M. Alonso Regueira

Prólogo
Sergio G. Fernández

Autores

Enrique M. Alonso Regueira - Andrés Ascárate - Carlos Balbín
Agustín Bonaveri - Fabián Omar Canda - Ariel Cardaci Méndez
Pablo S. Carducci - Juan Carlos Cassagne - María Rosa Cilurzo
Gisela E. Dambrosi - Alejandra Patricia Díaz - Sergio Gustavo Fernández
Carlos María Folco - Diego Freedman - Esteban Carlos Furnari
Roberto Oscar Furnari - Beltrán Gambier - Fernando R. García Pullés
Carlos Manuel Grecco - Elena Highton de Nolasco - Gonzalo Kodelia
Agustín López Cóppola - Pablo Luis Manili - Ernesto Alberto Marcer
Luciano Marchetti - Macarena Marra Giménez - Sebastián Julio Marturano
Eduardo Mertehikian - José María Moltó Darner - Marcos Morán
María Gimena Olmos Sonntag - María José Rodríguez
José María Rodríguez de Santiago - Horacio Rosatti - Juan Carlos Rua
Leandro G. Salgán Ruiz - Patricio Marcelo E. Sammartino - Lisandro Sandoval
Juan Antonio Stupenengo - Guido Santiago Tawil - Leonardo Toia
José Manuel Ugarte - Patricio Esteban Urresti - Juan Martín Vocos Conesa
Graciela Cristina Wüst

ASOCIACIÓN DE DOCENTES
UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

1ª Edición: Diciembre de 2016

El Control de la Actividad Estatal II / Enrique M. Alonso Regueira ... [et.al.] 1a. edición para el profesor - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2016. 850 p. ; 23x16 cm.

ISBN 978-987-46364-0-9

1. Derecho Administrativo . I. Alonso Regueira, Enrique M. (Director). Fernández Sergio G. (Prólogo)
CDD 342

Edición:

© Asociación de Docentes
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad de Buenos Aires

Prohibida su reproducción total por cualquier medio, sin expresa autorización de la editora. Permitida su reproducción parcial con la indicación expresa y clara de la editora, artículo, autor y página.
Todos los trabajos son de la responsabilidad exclusiva de los autores.

(Las opiniones vertidas en este trabajo son
responsabilidad exclusiva del autor)

Asociación de Docentes
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad de Buenos Aires
Av. José Figueroa Alcorta 2263
(C1425CKB) Buenos Aires - Argentina

TÍTULO:	DONDE MANDA LA PROVINCIA, NO MANDA LA NACIÓN
AUTOR/ES:	Murmis, Roberto D.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXVII
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2016
OTROS DATOS:	-

ROBERTO D. MURMIS

DONDE MANDA LA PROVINCIA, NO MANDA LA NACIÓN

UN ANÁLISIS DE LA POTESTAD LOCAL PARA REGULAR LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA: AUTONOMISTAS VS. CIVILISTAS

"'El traje nuevo del emperador' ('Keiserens nye Klæder') también conocido como 'el rey desnudo', es un cuento de hadas danés escrito por Hans Christian Andersen, publicado en 1837 como parte de 'Eventyr, Fortalte for Børn' ('Cuentos de hadas contados para niños'). La historia es una fábula o apólogo con un mensaje de advertencia: 'No tiene por qué ser verdad lo que todo el mundo piensa que es verdad', o también 'no hay preguntas estúpidas'".

El objetivo de la colaboración es redescubrir ciertos argumentos de la jurisprudencia que sustentan la potestad de las jurisdicciones locales para regular la prescripción liberatoria a la luz del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCo.).

I - OBJETO

El objeto de este análisis es redescubrir y hacer brillar ciertos argumentos sembrados en la jurisprudencia que sustentan la potestad conservada por las jurisdicciones locales para regular la prescripción liberatoria.

El debate acerca de esta cuestión -tan amplio como largo en el tiempo- se "refrescó" con la llegada del CCyCo. Sin embargo, advertiremos que la cuestión es "extra Código", que si bien vino a la mesa por su reciente vigencia -a raíz del (¿sobreabundante?) agregado "localista" en el polémico artículo que divorcia la potestad local- sus raíces la situarían entre las cuestiones reservadas localmente.

El *thema decidendum* es si la regulación de la prescripción de los tributos:

I - se encuentra entre las facultades no delegadas por las provincias al Gobierno Nacional; o

II - corresponde a la Nación por aplicación del Capítulo 4 del artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, que dice lo siguiente:

Art. 75, Cap. 4: "Atribuciones del Congreso" - "*Corresponde al Congreso:*

(...)

12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina: así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados".

II - CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN

La prescripción es la figura jurídica que permite, por el transcurso del tiempo:

I - Liberarse de una obligación -es la clase de prescripción que aquí nos interesa- que consiste en la pérdida de un derecho por inacción del titular y que es una herramienta para esgrimir como excepción para repeler una acción.

II - Adquirir un derecho.

La ley ampara los derechos pero no protege la desidia ni el abandono; los derechos no mantienen su vigencia indefinidamente en el tiempo si su titular no tiene interés en ellos (Borda).

Savigny ha seguido la línea de pensamiento que afirma que la prescripción es una sanción a la negligencia en el ejercicio de un derecho, en tanto otros autores -Llambías, Borda, Moisset de Espanes, Salvat (cita del Dr. Carlos A. Calvo Costa en "Derecho de las obligaciones") sostienen que el fundamento de la figura apunta a asegurar y consolidar la estabilidad y certidumbre en las relaciones jurídicas. El orden social exige que los derechos sean ejercidos en un tiempo prudencial y razonable.

En la causa "Sociedad Italiana de Beneficencia" -más abajo referida-, el doctor Casás reflexiona en estos términos:

"La conclusión a que he arribado no inhibe la posibilidad de referir de lege ferenda *que se advierte una tendencia generalizada, dentro de los ordenamientos tributarios contemporáneos más avanzados, a reducir los plazos de la prescripción. Se logra así aminorar la conflictividad, mejorar la relación fisco-contribuyente y consolidar la seguridad jurídica ante un derecho tributario complejo, excesivamente reglamentarista y de alta mutabilidad, que en este ámbito exhibe a muchos estados de derecho como verdaderas junglas normativas. Por otro lado, tal medida puede convertirse en un acicate a las administraciones tributarias para encarar prestamente y en forma casi contemporánea al devengo de las obligaciones fiscales la acción de verificación, evitando que la inercia propia de los aparatos burocráticos postergue tales cometidos llevándolos al filo de la prescripción liberatoria*".

Quiero agregar a estas sabias reflexiones del doctor Casás que el alargamiento del plazo de prescripción liberatoria tiene, entre otros, estos efectos en los fiscos acreedores:

1. Se benefician con jugosos intereses.
2. Desincentiva su accionar diligente.

III - LA PRESCRIPCIÓN EN EL CCYCO.

El CCyCo. dice en el Libro Sexto "Disposiciones comunes a los derechos personales y reales", Título I: "Prescripción y caducidad", Capitulo 1: "Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva", Sección 1: "Normas generales", lo siguiente:

Art. 2532 - "*Ámbito de aplicación*. *En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos".*

IV - ¿SURGE DEL ARTÍCULO 2532 DEL CCYCO. LA POTESTAD DE LAS LEGISLACIONES LOCALES PARA REGULAR LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA?

La potestad de las legislaciones locales para regular la prescripción liberatoria surge:

I - ¿De la parte final del artículo 2532 del CCyCo.?

II - ¿O siempre la han tenido?

Si la respuesta fuese la II, esa última parte del artículo referido -nótese que fue adicionada producto de un debate en la Comisión Bicameral ya que no estaba en el proyecto inicial- sería un agregado sobreabundante.

V - EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA

La interesante evolución de la jurisprudencia en esta cuestión de los límites de las potestades locales -como aspecto previo a las facultades para la regulación de la prescripción, que es su consecuencia- nos invitan a este viaje "intersentencias". Las iré transcribiendo parcialmente y esquematizando.

Nos embarcamos en el pasado con puerto de destino en el presente. Se anuncian turbulencias.

1. La Corte, 1882

"Sucesión de Tomasa Vélez Sarsfield c/Provincia de Buenos Aires (Consejo de Educación)" - *19/11/1882*

En esta causa, el Consejo General de Educación de la Provincia de Buenos Aires reclamaba de la sucesión de doña Tomasa Vélez Sarsfield el 10% que acordaba la ley provincial del 26/9/1875, artículo 62, inciso 3), sobre toda herencia o legado entre extraños que excediera los mil pesos fuertes.

La Corte dijo que las leyes que, en consecuencia de la Constitución dicta el Congreso, son supremas para toda la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse con ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales (art. 31, CN).

Ponderó especialmente que la propiedad tiene como garantía constitucional su grande y extensa organización en el derecho civil, que la Constitución por el artículo 67, inciso 11), ha autorizado solamente al Congreso para dictar dicho Código, prohibiendo expresamente a las provincias hacerlo después de que aquel lo hubiese verificado (art. 108). Agregó que el Congreso, ejerciendo esta atribución, sancionó el Código Civil vigente desde 1871, por el cual estableció que las personas pueden disponer de sus bienes por testamento, sea bajo el título de institución de herederos o bajo el título de legados, o bajo cualquier otra denominación propia para expresar su voluntad. La defensa de la sucesión había puesto en cuestión la validez de esta ley alegando ser repugnante a la Constitución Nacional y leyes del Congreso.

La decisión del Superior Tribunal de la Provincia de Buenos Aires había sido en favor de la validez de la referida ley.

La ley de la Provincia de Buenos Aires, al disponer que la décima parte de toda herencia o legado por el hecho de ser dejado a extraños sea destinada al fondo de las escuelas comunes, crea por el hecho y bajo pretexto de una contribución o impuesto en favor del Fisco Provincial un verdadero derecho sucesorio, una legítima forzosa, que el Código Civil no establece y que, por lo tanto, modifica y amplía sus disposiciones. Esta modificación resulta más evidente todavía en el presente caso, porque, tratándose de una sucesión testamentaria deferida únicamente por la voluntad de la testadora, esta voluntad viene a ser de hecho coartada por la ley provincial, al señalar a una décima parte de la herencia otro destino del que tuvo en vista la autora de la sucesión.

El voto en disidencia de los doctores Domínguez y Tejedor sostuvo que no hay en la Constitución Nacional ni en el Código Civil de la República disposición alguna que prohíba expresamente a las provincias someter a impuesto la transmisión de la propiedad por sucesión. Siendo concurrente entre la Nación y las provincias la facultad de imponer, no puede despojarse a estas de ese derecho, sino en nombre de una ley nacional, a las cuales no pertenecen ciertamente las declaraciones generales de la Constitución y las disposiciones igualmente generales del Código Civil, sobre el orden de sucesión y distribución de bienes hereditarios. Por lo que la contribución del 10% establecida sobre toda herencia o legado por una ley provincial no es contraria a disposición constitucional alguna.

2. La Corte, 1956

"Liberti, Atilio César (Suc.) s/inscripción" - *10/8/1956*

La CSJN se pronunció en esta causa en que se discutía si la Provincia de Buenos Aires tenía facultades para gravar con el impuesto a la transmisión gratuita participaciones en sociedades con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) y con bienes en la provincia.

El tema era la facultad impositiva preferente y la ilegitimidad de la imposición de una ley local que debe sujetarse al régimen de una jurisdicción distinta, excluyente de la primera: el poder impositivo de las provincias y del Gobierno Nacional no puede ser absoluto, el poder de uno debe cesar donde comienza el poder del otro.

La creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción -dice el fallo- es resorte de las provincias, porque entre los derechos que hacen a su autonomía es primordial imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña.

Si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo para robustecer mediante esa unidad legislativa la unidad nacional, han debido admitir la prevalencia de tales leyes y limitarse, no dictar normas que las contradigan; la infracción constitucional -sigue diciendo el fallo- puede ocurrir en forma:

- directa: si la ley afecta la constitución;

- indirecta, si la ley pone en contradicción irreductible con los principios y normas de las leyes del Congreso.

El pronunciamiento de la Corte intenta conciliar la unidad jurídica nacional con la autonomía impositiva de las provincias, en tanto estas imponen tributos directos permanentes, dando sentido económico y tomando como materia imponible las entidades jurídicas como las crea el derecho sustantivo nacional.

El voto en disidencia -que constituye un punto de inflexión (ver voto del Dr. Casás en "Sociedad Italiana de Beneficencia")- hace mención a:

a) La tesis "civilista", según la cual la autonomía del derecho fiscal no es ilimitada en los órdenes locales; la potestad impositiva ha de tener presente que la uniformidad de la legislación común en toda la Nación tiene un propósito de unidad nacional con el que no es compatible un ejercicio de potestad impositiva que cree normas inconciliables con los principios del derecho común. Si bien las provincias no han renunciado en favor de la Nación a la facultad de establecer impuestos con cierta amplitud, sí han aceptado implícitamente las limitaciones a esa facultad que provienen de los códigos de fondo puesto que delegaron absolutamente en la Nación el poder de dictarlos. Por consiguiente, las definiciones y categorías del Código Civil constituirían límites a la facultad impositiva de aquellas.

b) La doctrina opuesta que:

- Pondera el interés superior dentro del sistema federal de amparar la riqueza de las provincias frente a la absorción económica de la Capital de la República. El federalismo sería ilusorio sin la autonomía financiera de las provincias y transcribe este concepto de Alberdi: "*Nada más precioso, nada más eficaz, más esencial al progreso y engrandecimiento de los pueblos argentinos, que el poder reservado a los gobiernos provinciales. Es el llamado a transformar su ser y a salvar la República*".

- Sostiene que la delegación de las provincias en la Nación de la facultad de dictar los códigos de fondo no habilita a deducir su voluntad de aceptar limitaciones a su potestad impositiva. Con su delegación lo que las provincias han querido es que exista un régimen uniforme en materia de relaciones privadas, sin que el Código Civil limite el derecho público.

- Considera innegable el poder amplio de las provincias para establecer impuestos sin otras limitaciones que la Constitución. Ninguna restricción de otras leyes -como el Código Civil- puede trabar el ejercicio de ese poder. Las provincias tienen poderes discrecionales -cita a Joaquín V. González- y sus relaciones con sus electores ofrecen la única seguridad contra los abusos de ese poder discrecional.

3. La Corte, 1957

"Giménez Vargas Hnos. SCeI c/P. Ejecutivo Pcia. de Mendoza" - *9/12/1957*

La policía del comercio y la producción locales corresponde a las provincias; a la Nación, legislar sobre actividades interiores de las provincias susceptibles de menoscabar u obstruir el comercio interprovincial y exterior o perturbar el bienestar general en el orden nacional.

La Nación no puede estorbar a las provincias en el ejercicio de aquellos poderes que no han delegado o reservado, porque por esa vía podría anularlos.

El procurador general de la Nación sostuvo que el principio del artículo 31 de la Constitución Nacional no significaba que todas las leyes dictadas por el Congreso tienen carácter de supremas, cualesquiera sean las disposiciones en contrario de las leyes provinciales: lo serán si han sido sancionadas en consecuencia de los poderes que la Constitución ha conferido al Congreso. Las provincias conservan su soberanía absoluta en todo lo relativo a poderes no delegados a la Nación.

El Gobierno Federal es un gobierno de poderes delegados; no tiene autoridad alguna que no le haya sido atribuida por el instrumento público que lo creó. Los poderes nacionales no pueden válidamente ensanchar la esfera limitada que la Constitución les ha trazado.

Los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso de la Nación expresamente un exclusivo poder o si el ejercicio ha sido expresamente prohibido a las provincias. Fuera de esos casos, las provincias retienen una autoridad concurrente con el Congreso.

4. La Corte, 1959

"Larralde, Lorenzo y otros s/demanda de inconstitucionalidad" - *2/3/1959*

La Corte se pronunció en esta causa concluyendo que es excesiva la afirmación según la cual el Código Civil, en razón de haber sido dictado por el Congreso, constituye una ley limitativa de la facultad de las provincias para establecer impuestos dentro de los límites de su jurisdicción.

Pretender que las provincias deben atenerse a las limitaciones que pudieran surgir del Código Civil importa hacer de él -solo concerniente a las relaciones privadas- un derecho supletorio del derecho financiero y solo excepcionalmente rige en el campo del derecho público.

Resulta excesivo interpretar que las provincias han tenido voluntad de limitar las facultades de derecho público que no se desprendieron en beneficio de la Nación.

5. La Corte, 1961

"Cobo de Ramos Mejía, María L. y otras v. PBA" - *6/12/1961*

La Corte destaca en esta causa, en sustento de principios que hacen a la forma federal de gobierno, que las provincias poseen un amplio poder impositivo, un conjunto de facultades inherentes a la noción jurídica de autonomía.

En disidencia, se destaca que la Argentina nació de un proceso histórico donde del centralismo virreinal se pasó al régimen de la constitución (a diferencia de Estados Unidos, en que primitivas colonias eran núcleos autónomos que llegaron a República Federal) y eso explica que haya normas que, por encima de las autonomías provinciales, concedieron como fuerte autolimitación a sus potestades en beneficio de la superior idea de la organización nacional. Cita a Alberdi: "*El país que tuviese tantos códigos civiles, comerciales y penales como provincias, no sería un Estado, ni federal ni unitario. Sería un caos*".

6. La Corte, 1977

"Petroquímica Argentina SA (PASA)" - *17/5/1977*

El derecho tributario cuenta con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cual ha hecho perder a este la preeminencia que otrora tenía sobre él. Hoy es una realidad universal la evolución que se ha operado en ese sentido. Ello no quiere decir, sin embargo, que el derecho tributario permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico.

Se destaca la primacía en el terreno tributario de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial; y, con carácter supletorio o secundario, de los que pertenecen al derecho privado.

En el caso de la acción de repetición legislada por la ley 11683 con normas claras y precisas que guardan coherencia con el sistema de pago de los tributos que contempla, resultaría inadmisible una interpretación que prescindiera de aquellas, sin medir declaración de inconstitucionalidad. No existe razón alguna para subordinar la interpretación de esas disposiciones al derecho civil; si se lo hiciera, se trataría de un evidente apartamiento de las reglas de hermenéutica.

7. La Corte, 1990

"Obras Sanitarias de la Nación c/Colombo, Aquilino" - *11/12/1990*

En esta causa, una ejecución fiscal por la tasa de Obras Sanitarias de la Nación, se declaró prescripta la acción por inaplicabilidad de la prescripción decenal de la ley 11585.

Aquí se distingue que la ley 11585 establece la prescripción por el transcurso de 10 años, mientras que la ley 11683 adopta el principio quinquenal (y el decenal para no inscriptos), inclinándose por el plazo quinquenal para las tasas retributivas de servicios como solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de derecho tributario y a las de derecho privado.

8. La Corte, 2003

"Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de municipalidad de Avellaneda" - *30/9/2003*

En esta causa por tasas municipales, la Alzada sostuvo que la prescripción se rige por las normas locales sin que resulte aplicable el Código Civil, por ser facultad privativa de las provincias no delegada al Gobierno Federal. La Corte dejó sin efecto la sentencia apelada, pues la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

Las provincias resignaron en la Nación su posibilidad de legislar lo atinente al régimen de las obligaciones, una de cuyas facetas es la prescripción; por eso, no les corresponde dictar normas incompatibles con los Códigos de fondo. Han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan.

Los poderes de las provincias son:

1. originarios; e
2. indefinidos.

Los delegados a la Nación son:

1. definidos; y
2. expresos.

La facultad del Congreso de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer formalidades para concretar los derechos, incluyendo legislar de manera uniforme sobre la prescripción.

Las provincias carecen de facultades para establecer normas apartándose de la legislación de fondo.

No basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo.

La regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional y no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con los códigos de fondo.

Al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la limitación de no dictar normas que las contradigan: no es admisible la ordenanza de la Municipalidad de Avellaneda en cuanto ha regulado un aspecto vedado también en la provincia de la cual forma parte (dictamen del procurador general de la Nación).

Del artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción, pues la facultad del Congreso de la Nación de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer las formalidades para concretar los derechos que reglamenta y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los modos de extinción.

La solución del conflicto sobre el alcance del poder debe ser resuelto mediante una interpretación que permita integrar las normas que estarían en pugna, en pos del equilibrio entre las facultades que corresponden a las provincias y aquellas que corresponden a la Nación, para establecer en todo el país un régimen único de extinción de las obligaciones.

Se busca evitar una atomización de pautas rectoras.

La disidencia sostiene que en materia de prescripción:

a) Las atribuciones reservadas por las provincias al constituir la federación no se limitan a la mera creación de impuestos y contribuciones, sino que se extienden a los medios para hacerlos efectivos, lo cual conlleva el poder de fijar los plazos de prescripción: el derecho público provincial prevalece sobre el Código Civil.

b) Rige lo dispuesto por las normas provinciales y municipales y no el Código Civil, desde que la ley nacional aplicable a tasas fija en 10 años el plazo, por lo cual, cuando la ley nacional altera el plazo común del código de fondo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan uno igual.

c) Si la Nación modificó el plazo del Código Civil, elementales razones de equidad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto.

9. Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires, 2003

"Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado" - *17/11/2003*

La causa "Sociedad Italiana" versó sobre un reclamo interpuesto por una sociedad de beneficencia contra la determinación de oficio de la Dirección General de Rentas por el impuesto sobre los ingresos brutos. La Sociedad Italiana de Beneficencia era contribuyente no inscripto y su inscripción fue de oficio.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación del artículo 75, inciso 2), de la Constitución Nacional.

En el ejercicio de esas potestades, es lógico que pueda regular respecto de la obligación tributaria:

- lo relativo al nacimiento;

- su régimen de cumplimiento; y

- su exigibilidad.

Los estados locales son los que deben decidir en qué plazos y bajo qué circunstancias prescribe una obligación tributaria, lo que contribuye a establecer una política tributaria previsible y efectivamente autónoma, pues si los plazos de prescripción son ordenados y modificados por el legislador federal, el sistema de recaudación tributario deja de ser local al quedar sujeto a las decisiones de un poder ajeno (voto de la Dra. Ruiz).

El artículo 1 de la ley 19489, dictada en 1972 por el Gobierno Federal en calidad de legislador local para la Capital Federal, dispone que las acciones y poderes de la Municipalidad de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos prescribe:

I - Por el transcurso de cinco años, en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación de inscribirse o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.

II - Por el transcurso de diez años, en el caso de contribuyentes no inscriptos.

III - La acción de repetición prescribe por el transcurso de cinco años.

Los plazos de prescripción establecidos en esa ley, vigente al momento de devengarse el gravamen controvertido, han sido recogidos por el Código Fiscal (luego art. 64) dictado por la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y mantenida en las sucesivas reformas.

El Código Civil establecía, en su artículo 4027, que "*se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos ... 3. De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos*".

Entonces, la cuestión, como siempre, es la siguiente: ¿qué plazo de prescripción debe aplicarse?, ¿el previsto en la legislación local o el contemplado en la legislación nacional?

Considerando que las provincias no han delegado el dictado de los códigos de procedimientos en el Gobierno Federal, resulta apropiado que el legislador federal, al dictar las normas que constituyen la legislación común de la República, ha querido asegurarse -con criterio debatible desde el punto de vista constitucional- cierta homogeneidad en algún aspecto atinente a tal regulación. Así, la CSJN ha entendido que "...*la facultad del Congreso Nacional para dictar tales códigos comprende las de establecer las formalidades necesarias para hacer efectivos los derechos que reglamenta*...", cuando en la norma constitucional citada se establece que es atribución del Congreso de la Nación "*dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados...*" y se agrega que "...*sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...*", expresión que no deja lugar a dudas respecto de los alcances de las disposiciones contenidas en la legislación común y que permite afirmar que, desde el punto de vista del diseño constitucional argentino, la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el precepto citado.

Cuando el legislador federal fija un plazo de prescripción, lo hace evaluando la propia desidia del Estado Nacional. Entonces, quienes elaboran las leyes en el ámbito nacional podrían basarse en ese juicio de valor y no podrían hacer lo propio los representantes del pueblo de una provincia o de la Ciudad.

En el orden federal, varias normas establecieron plazos de prescripción específicos en materia tributaria:

1. el decreto 14341/1946;

2. la ley 11683;

3. la ley 11585;

4. la ley 14393, de 1954, que pautó un plazo de cinco años para el cómputo de la acción de repetición de tributos; y

5. el decreto-ley 23598/1956, que en su artículo 5 dispuso la imprescriptibilidad del impuesto y multa respecto de contribuyentes no inscriptos, disposición dejada sin efecto por la ley 15273 de 1960.

Resulta razonable que la legislación local otorgue distinto tratamiento al contribuyente inscripto de quien no se ha inscripto en los registros fiscales, tal como lo hace la legislación nacional. Para el Gobierno local, la determinación de la situación tributaria de quien no ha ingresado sus datos en el Registro requiere de un despliegue de actividad mayor que el necesario para establecer la situación de quien sí los ha ingresado y ha proporcionado información a las bases de datos oficiales. Resulta lógico, entonces, que el plazo de prescripción de la acción tributaria respecto del no inscripto sea mayor que el fijado para demandar al inscripto.

El doctor Casás dijo que resulta prácticamente pacífica la aceptación de la autonomía dogmática del derecho tributario respecto del derecho civil, su "sumisión esclavizante" pudo discutirse a comienzos del siglo XX, principalmente en Francia como consecuencia de la entonces vigente preeminencia de los valores burgueses relativos a la libertad y al patrimonio individual que encontraban su mejor reducto en el Código Civil.

Concretamente, dentro de la doctrina argentina, el temperamento autonomista, con matizaciones respecto a la extensión que se le brinda -comprendiendo el derecho tributario e incluso abarcando al derecho financiero- conforma la *communis opinio*.

El Congreso Constituyente de 1853, en su sesión del 28 de abril, escuchó la exposición del diputado por la Provincia de Santiago del Estero, José B. Gorostiaga, -miembro informante de la Comisión de Negocios Constitucionales- en lo referente a distintos incisos de la cláusula que enumeraba las atribuciones del Congreso Federal. El diputado por la Provincia de Tucumán, Salustiano Zavalía, cuestionó, por afectar la autonomía provincial y la forma federal de Gobierno que aseguraba la Constitución, la atribución "11" que se daba al Congreso [entonces art. 64, inc. 11), y luego art. 75, inc. 12)] por la cual se lo habilitaba para dictar los códigos para toda la Federación. Como respuesta, el diputado José B. Gorostiaga señaló: "*Que la mente de la Comisión en este artículo no era que el Gobierno Federal hubiese de dictar leyes en el interior de las provincias, sino que el Congreso sancionase los Códigos Civil, Mineral, Penal y demás leyes generales para toda la Confederación*", agregando que "*si se dejaba a cada provincia esta facultad, la legislación del país 'sería un inmenso laberinto' de donde resultarían males inconcebibles*...".

Es inveterada la doctrina de la CSJN en el sentido de que no es objetable la facultad de las provincias -valor sobreentendido a partir de la Reforma Constitucional de 1994, también, de la CABA- de darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a su bienestar y propiedad, sin más limitación que las emanadas del artículo 108 de la Constitución -texto histórico- (Fallos: 7:373), siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades sobre este particular en sus respectivas jurisdicciones tienen la propia amplitud de su poder legislativo (Fallos: 105:273), porque entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención alguna de autoridad extraña (Fallos: 114:282).

De todos modos, en algunas familias de fallos, el Alto Tribunal entendió que el derecho tributario local debía subordinarse al derecho de fondo o común, adscribiendo a una tesis civilista o iusprivatista, al entender que los Códigos, y en particular el Civil, no habían sido dictados solo para regir las relaciones de derecho privado sino, también, para proyectar sus instituciones en forma preferente a toda la legislación local.

Al referirse a la causa "Filcrosa", recuerda un interesante considerando de otra causa "*que por otra parte las resoluciones de la Corte Suprema solo deciden el caso concreto sometido a su fallo y no obligan legalmente sino en él, en lo que consiste particularmente la diferencia entre la función legislativa y la judicial; y si bien hay un deber moral para los jueces inferiores en conformar sus decisiones como la misma Corte lo tiene decidido en casos análogos, a los fallos de aquel alto Tribunal, él se funda principalmente en la presunción de verdad y justicia que a sus doctrinas da la sabiduría e integridad que caracteriza a los magistrados que la componen, y tiene por objeto evitar recursos inútiles, sin que esto quite a los jueces la facultad de apreciar con su criterio propio esas resoluciones y apartarse de ellas cuando a su juicio no sean conforme a los preceptos claros del derecho, porque ningún Tribunal es infalible y no faltan precedentes de que aquellos han vuelto contra resoluciones anteriores en casos análogos*".

La pretensión de que se aplique la prescripción quinquenal prevista en el artículo 4027, inciso 3), del Código Civil, a expensas de la contemplada en la ley 19489 -continúa diciendo- no puede prosperar, habida cuenta de que:

1. La autonomía dogmática del derecho tributario -dentro de la unidad general del derecho- es predicable respecto de tal rama jurídica, tanto en el orden federal como local.

2. La unidad de legislación común, consagrada por el Congreso Constituyente de 1853, quedó ceñida a las materias específicas a las que se alude en la Cláusula de los Códigos, no pudiendo trasvasarse dichas disposiciones, sin más, al ámbito del derecho público local.

3. La "sumisión esclavizante" del derecho tributario local al derecho privado podría conducir a consecuencias impensadas, reproduciendo conceptos como los que se observan en el voto de la mayoría recaído en la causa: "Doña Tomasa Vélez Sarfield" -ya citada- del año 1882, en que se reputó el impuesto a las herencias como una legítima forzosa impuesta al causante. A modo de ejemplo, sirva una breve reseña de consecuencias disvaliosas: el impuesto de sellos, como no se paga por años o por períodos más cortos, prescribiría para todos los otorgantes de los instrumentos, aunque no tengan obligación de inscribirse, a los diez años; las UTE, al carecer de personalidad jurídica, no podrían ser contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos, a pesar de revestir tal carácter en el IVA (impuesto también genérico al consumo); y los gravámenes que pesan sobre inmuebles en condominio con tasas progresivas parcelarias deberían reliquidarse, de volver a cobrar vigencia la tesis civilista adoptada *in re*: "Ana Masotti de Busso y otros c/Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 207:270) del 7/4/1947.

4. Se afectaría el principio de igualdad esencial entre el Estado Nacional y las provincias como entes gubernativos, en cuanto la potestad tributaria normativa -atributo *iure imperii*- sufriría menoscabo en el segundo de los supuestos, a diferencia del primero.

5. Se quebraría la actual unidad y uniformidad de legislación sobre prescripción en el ámbito específicamente tributario, a tenor de las disposiciones análogas contenidas en la ley 11683.

6. En subsidio, se pasaría por alto que la ley local 19489 -*lex posterior* y *lex specialis*- ha sido sancionada por el órgano titular con la atribución de dictar los códigos de fondo.

7. También en subsidio, se convertiría en ley suprema una interpretación solo posible y no pacífica de un artículo del Código Civil para menoscabar la autonomía de los Estados locales, con lesión palmaria al federalismo que sustenta la Carta Política de 1853.

10. La Corte, 2006

"Barreto, Alberto D. y otra c/Provincia de Buenos Aires y otro" - *21/3/2006*

En esta causa se discutía una indemnización de naturaleza civil: se declara la incompetencia de la CSJN para entender en forma originaria en una demanda contra una provincia por un vecino domiciliado en otra, pues para la solución se requiere aplicar normas del derecho público provincial o examinar actos administrativos, legislativos o judiciales de las provincias.

Se destaca que el objeto de la jurisdicción originaria en asuntos de distinta vecindad es darles garantías a los particulares para sus reclamaciones, proporcionándoles jueces al abrigo de toda influencia y parcialidad. Ese interés institucional encuentra su límite en el respeto del principio constitucional que consagra la autonomía de los estados provinciales de modo de no perturbar su administración interna: si todos los actos de sus poderes pudiesen ser objeto de una demanda ante la Corte, vendría a ser ella quien gobernase a las provincias, desapareciendo los Gobiernos locales.

El daño atribuido al Estado Provincial era del ámbito del derecho público, materia cuya regulación corresponde al derecho administrativo y de resorte exclusivo de los Gobiernos locales.

La Corte declina su competencia originaria cuando se trata de examinar materias no regladas por disposiciones dictadas por el Congreso de la Nación sino por las autoridades locales en ejercicio de una atribución no delegada a la Nación.

Las provincias tienen derecho a regirse por sus propias instituciones y elegir por sí mismas sus gobernadores, legisladores y demás empleados: conservan su soberanía absoluta en todo lo relativo a los poderes no delegados a la Nación. Este mandato Constitucional veda a la Corte juzgar sobre el funcionamiento de las instituciones locales creadas en su consecuencia, so pena de producirse una inadmisible intervención federal por el Poder Judicial de la Nación en el ámbito del derecho público local no delegado. Esta inhibición para entender en forma originaria no frustra la intervención para conocer sobre cuestiones federales que puedan suscitarse en el proceso mediante la instancia revisora (L. 48), de la cual no está excluida la cuestión concerniente a la violación de garantías constitucionales por ausencia de imparcialidad del órgano judicial interviniente.

11. La Corte, 2009

"Bruno, Juan Carlos c/Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad" - *6/10/2009*

La Corte hizo lugar a la demanda de repetición contra la Provincia de Buenos Aires por el impuesto al servicio de electricidad y gravamen adicional, por estar en colisión con el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Se aplicó el plazo decenal de prescripción del Código Civil, pues las normas locales deben adecuarse a las leyes sustantivas del Congreso de la Nación y no pueden derogarlas sin violentar las facultades exclusivas de la Nación en una materia como los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores, y en especial en los modos extintivos como la prescripción, que le es privativa por ser legislación común prevista en el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional.

La Provincia de Buenos Aires opuso la defensa de prescripción por haber transcurrido 5 años, plazo previsto tanto en los artículos 118 y 119 de la ley provincial 10937 como en los artículos 56 y 61 de la ley nacional 11683.

El contribuyente reclamó el rechazo de la excepción de prescripción sobre la base de la inaplicabilidad de la legislación local y formula que corresponde considerar el plazo decenal del artículo 4023 del entonces Código Civil.

Este juicio resulta de competencia originaria de la Corte y ella considera aplicable el plazo decenal de prescripción del Código Civil, pues las normas locales deben adecuarse a las leyes sustantivas del Congreso de la Nación. El plazo quinquenal de prescripción del artículo 56 de la ley 11683 resulta inaplicable a la repetición de tributos provinciales, pues se trata de naturaleza federal o local nacional. La circunstancia de que la ley 11683 modifique el régimen de derecho común no excede de su limitado ámbito de aplicación. La exigencia de unidad normativa no alcanza a las leyes federales.

El voto de la doctora Carmen M. Argibay presenta interesantes condimentos:

- La línea de decisiones del Tribunal a partir de la causa "Filcrosa" no ha merecido respuesta alguna del Congreso de la Nación, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si se hubiese otorgado a estas un significado erróneo.

- Se pronuncia "...*pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil... el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas*".

Los doctores Petracchi y Maqueda, en disidencia parcial, dicen lo siguiente:

- Cuando la legislación nacional, ley 11683, altera el plazo común del Código Civil, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción, pues no se advierte de qué manera la provincia ha violentado el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme.

- Si la Nación ha entendido necesario modificar o precisar el plazo de prescripción de los códigos de fondo, elementales razones de igualdad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto.

- La aplicación del plazo de prescripción del artículo 4023 del entonces Código Civil está supeditado a que la materia no se encuentre regulada de otra forma por las leyes especiales, por lo que se descarta la operatividad del plazo genérico.

12. La Corte, 2011

"Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés" - *1/11/2011*

Son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil: las provincias carecen de facultades para establecer normas apartándose de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

En disidencia, los doctores Petracchi y Maqueda sostuvieron que, toda vez que con relación al plazo de prescripción en materia tributaria, la Nación entendió necesario modificar o precisar el previsto en el artículo 4027, inciso 3), del Código Civil, elementales razones de equidad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto.

La Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y había rechazado la presente ejecución fiscal por el impuesto de infraestructura social. Sostuvo que el contradictorio se ceñía a determinar lo siguiente:

- qué plazo de prescripción debía aplicarse; y

- si tal aplicación debía hacerse conforme a lo establecido en el código tributario provincial o a las normas del Código Civil.

Así, concluye que, conforme a la doctrina emanada de precedentes de la CSJN, correspondía tomar en cuenta lo establecido por el derecho común y estar, entonces, al plazo quinquenal.

El Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba -por mayoría- anuló la sentencia, expresando que lo que aquí debía determinarse era el momento a partir del cual comenzaba a correr el plazo de la prescripción. Consignó que lo normado por el artículo 91 del Código Tributario entonces vigente guardaba homogeneidad con el artículo 57 de la ley 11683, en cuanto fijaba que el plazo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de los gravámenes se iniciaba el 1 de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento. Por lo tanto, ante la existencia de un régimen legal especial aplicable, no correspondía subsumir la cuestión en normas de derecho común.

La procuradora general de la Nación precisó que el punto en litigio se circunscribe a dilucidar si el Código Tributario local puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, regulado en el artículo 3956 del Código Civil. Esta cuestión -análoga a anteriores resueltas- lleva a que de la *ratio decidendi* de tales fallos se colige que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso de la Nación, tampoco la tendrían para modificar la forma en que este fijó su cómputo.

La Corte revoca la sentencia.

13. La Corte, 2014

"Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/apremio" - *11/2/2014*

En este caso se trataba de una ejecución fiscal por el impuesto automotor.

La Corte decidió revocar la sentencia porque se fundó en las normas provinciales en lugar de las nacionales en materia de prescripción de obligaciones tributarias locales, por aplicación del artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional. Ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, ya que no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho.

14. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, 2015

"Ciudad de Buenos Aires c/A.G.M. Argentina SA" - *Sala III - 9/3/2015*

En este juicio de ejecución fiscal por el impuesto sobre los ingresos brutos se resolvió que, si bien el Código Civil y Comercial de la Nación no estaba vigente al momento de la sentencia, forma parte del derecho argentino y no puede ignorarse la inequívoca voluntad del Congreso de la Nación de no legislar en materia de prescripción de tributos locales y que esa facultad sea ejercida por las legislaturas locales. Es decir, es el propio órgano que según la CSJN sería competente para legislar sobre la cuestión el que considera que no le corresponde ejercer tal competencia con relación a los plazos de prescripción de los tributos locales.

En la causa "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal - radicación de vehículos", la Corte resolvió que la facultad del Congreso de la Nación de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer las formalidades para concretar los derechos reglamentados y legislar de manera uniforme sobre los modos de extinción de las obligaciones, por lo que la legislatura local no puede establecer un régimen de prescripción liberatorio distinto del fijado por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República.

Si bien resulta conveniente que los tribunales adecuen sus decisiones a los criterios del máximo órgano jurisdiccional -por economía procesal y por seguridad jurídica-, si sobrevienen circunstancias relevantes que no pudieron ser tenidas en cuenta al momento de la decisión de los precedentes, este principio no es absoluto y debe ceder: es lo que sucedió en el caso, pues el 7/10/2014 se promulgó la ley 26994 que aprueba el CCyCo. (ver art. 2532, pto. III).

Por ello considera justificado apartarse de lo dispuesto por la CSJN en el precedente referido.

15. Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires, 2015

"Fornaguera Sempé, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la aut. Adm. s/rec. de inconstitucionalidad concedido" - *23/10/2015*

Se discutía la prescripción del impuesto de alumbrado, barrido y limpieza de la Ciudad de Buenos Aires de un departamento en Cerrito y Juncal.

El Tribunal Superior de la Ciudad, con fundamento en que el CCyCo. determinó la autonomía local para reglar el plazo de prescripción, se apartó de la jurisprudencia sentada por la CSJN en "Filcrosa" retomando la doctrina de "Sociedad Italiana de Beneficencia".

El Congreso de la Nación entiende que la regulación del plazo de prescripción de las acciones de los fiscos locales para cobrar tributos locales no forma parte de las facultades delegadas.

Tratándose de su interpretación de la Constitución Nacional, resulta irrelevante la fecha de vigencia del CCyCo.

El doctor Casás refiere que en una causa anterior afirmó que, estando la CSJN en el vértice superior de los tribunales nacionales y locales y que esta entendió que la prescripción es un instituto del derecho común, aun en las regulaciones del derecho público local -obligaciones tributarias, comprendiendo plazos de prescripción, momento desde el cual se inicia el cómputo, causales de interrupción y de suspensión- por respeto y economía procesal, falló sometiéndose a la doctrina sentada en "Filcrosa", más allá de su postura a partir de "Sociedad Italiana de Beneficencia" y hasta que:

a) se modifique el criterio judicial;

b) se alteren las regulaciones del derecho común;

c) se sancione por el Congreso un Código Tributario Nacional; o

d) varíe la composición de la CSJN.

La línea post "Filcrosa" no ha merecido respuesta alguna del Congreso de la Nación, donde están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones para derribar las interpretaciones judiciales de las leyes, si se les hubiese otorgado un significado erróneo.

El doctor Casás encuentra dificultades para extraer del Código Civil el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas.

La doctrina de "Filcrosa" se confirmaba mientras el Congreso de la Nación no daba respuesta a la jurisprudencia de la CSJN, si la consideraba errónea. Esa respuesta llegó con el agregado al artículo 2532 del CCyCo., receptando "Sociedad Italiana de Beneficencia". Ese agregado, marquémoslo con resaltador amarillo, "highlighteado", pues la Comisión Bicameral se ocupó especialmente de incorporarlo.

El CCyCo. valida una tesis más allá de su vigencia y habilita a apartarse de la jurisprudencia anterior de la CSJN.

La relación jurídica tributaria es de derecho público; no nace por la voluntad de las partes sino por la ocurrencia fáctica del presupuesto legal.

El doctor Lozano, por su parte, compartiendo el voto del doctor Casás, opina que el Congreso siempre ha entendido que era potestad reservada por las provincias la regulación de la prescripción de los tributos locales; prueba de ello es la regulación de la prescripción de las obligaciones tributarias regidas por la ley 11683, así como la que estableció como legislatura local con la ley 19489. La Nación decidió regular la prescripción de los tributos fuera del Código Civil -porque la materia está fuera de los códigos de fondo-, pero no reguló acciones en el caso de tributos provinciales, pues en ese caso habría violado el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional.

La posibilidad de la regulación local permite (continúa el Dr. Lozano) lo siguiente:

1. Establecer un plazo de prescripción distinto para el contribuyente no inscripto (como lo hizo la L. 11683 y no el CC).

2. Prorrogar prescripciones en curso -como suelen hacerlo las leyes de regularización, a veces para todos los contribuyentes, a veces para quienes se adhieren a la misma, conflictivo tema que analizaron varios doctrinarios.

3. Armonizar la prescripción de la repetición.

4. Adoptar plazos para tributos y multas similares a los tributos y multas nacionales.

5. Comenzar el cómputo con el inicio del año, como lo hace la Nación.

6. Evitar que tributos no repetitivos (por ej., sellos) tengan prescripciones distintas de otros gravámenes.

7. Que la provincia que prefiera adoptar el código de fondo pueda hacerlo.

8. Que los tribunales locales sean intérpretes finales, no por la reserva de la Constitución Nacional, sino por la naturaleza local de la normativa.

El Congreso de la Nación interpretó que no forma parte de las facultades delegadas por las provincias la de regular el plazo de prescripción y esa interpretación opera con prescindencia de la fecha de vigencia del CCyCo.

VI - APORTES DE LA DOCTRINA

En "*La cláusula de los códigos y la autonomía del derecho tributario provincial*" (Práctica Profesional - 2012-158 - 25/1/2012), el doctor Pablo J. M. Revilla hace un detalladísimo análisis de la cuestión.

El autor concluye que la Constitución, al dividir el poder -tanto en lo funcional (republicano) como en lo territorial (federal)- buscó positivamente eliminar las disputas y erradicar las controversias internas que estancaron el país durante el período 1810-1853, en aras de conseguir la ansiada "unión nacional". Por ello, debe hallarse la regla fijada por el constituyente en esta materia, que no se encuentra en el marco indeterminado de los "principios basales" o de los "principios generales del derecho", sino en la clara distribución de competencias realizada en el período de 1853-1860.

Las palabras del miembro informante Gorostiaga -continúa diciendo el Dr. Revilla- indican que la Comisión Redactora buscaba atribuir al Congreso Nacional la facultad exclusiva de dictar las leyes de fondo aplicables a todas las relaciones jurídicas de la Confederación, como forma de evitar el "inmenso laberinto" que resultaría de permitir a las provincias la conservación de esta facultad. Que las peculiaridades y costumbres locales solo tienen cabida en el Código de Procedimientos que cada provincia dicte conforme al artículo 5 de la Constitución Nacional. Que, en lo atinente a la materia tributaria, esto no significa transferir normas del derecho civil al derecho financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos, tal como los estructura el derecho común, de vigencia nacional, sin interferir en la esfera autónoma del derecho tributario local para elegir los hechos imponibles o los sujetos pasivos de sus respectivos tributos.

En consecuencia, y en lo referente exclusivamente al instituto de prescripción, señala lo siguiente:

- Plazo: debe sujetarse al término de 5 años, según se trate de tributos que deben pagarse por años o plazos más cortos -art. 4027, inc. 3), CC-, o 10 años para el resto -art. 4023, CC-.

- Comienzo del cómputo: desde la fecha del título de la obligación (art. 3956, CC), no pudiendo quedar librado a la conducta discrecional del Fisco o a la realización de una actividad de su propia incumbencia.

- Interrupción: únicamente por demanda judicial, conforme al artículo 3986 del Código Civil. Los trámites administrativos no interrumpen.

- Suspensión por un año: solo por intimación fehaciente, conforme al artículo 3986 del Código Civil.

VII - CONCLUSIÓN

Sobre la base del análisis de la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, concluyo lo siguiente:

I - La discusión sobre la potestad -local o nacional- para regular el instituto de la prescripción reaviva una discusión que es de fondo y que aflora continuamente en otros aspectos, más allá del instituto aquí analizado: el carácter federal de la Argentina, aunque suela operar como unitario.

II - Las jurisdicciones locales han tenido desde siempre potestad para regular el instituto de la prescripción liberatoria.

III - El derecho público es materia no delegada y corresponde a las atribuciones locales.

IV - La exteriorización del criterio del Congreso de la Nación -definición que venía reclamando la Corte- en el articulado del CCyCo. resulta:

- Útil como "mensaje contundente" y de hecho habilitó un punto de inflexión de la justicia, que escuchó la respuesta.

- Contradictoria, si las jurisdicciones locales basarán su autonomía en el Código inaplicable, siendo el fundamento su potestad originaria.

Cita digital: EOLDC093285A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.

TÍTULO:	LA PRESCRIPCIÓN PENAL ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO PROVINCIAL
AUTOR/ES:	Rosenberg, Eric G.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXV
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2014
OTROS DATOS:	-

ERIC G. ROSENBERG

LA PRESCRIPCIÓN PENAL ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO PROVINCIAL

Se aborda la problemática de la prescripción de la acción penal y de la efectivización de las sanciones impuestas en el ámbito del derecho tributario provincial, porque las provincias se apartan de los lineamientos trazados por el legislador nacional desoyendo los pronunciamientos de la máxima autoridad jurisdiccional del país.

I - INTRODUCCIÓN

La finalidad de este trabajo es abordar la problemática de la prescripción de la acción penal y de la efectivización de las sanciones impuestas en el ámbito del derecho tributario provincial. Las jurisdicciones locales -con la honrosa excepción de Tucumán que, con la reciente modificación a su régimen prescriptivo tributario ha reconocido la plena aplicación del derecho de fondo, tanto civil como penal- se apartan de los lineamientos trazados por el legislador nacional, desoyendo pronunciamientos de la máxima autoridad jurisdiccional de nuestro país. Si bien la jurisprudencia ha zanjado la discusión sobre la prescripción de los créditos tributarios provinciales y municipales en el precedente "Filcrosa"(1) -doctrina ratificada en la causa "Casmma"(2) con la integración actual del Alto Tribunal- estableciendo la aplicación del artículo 4027, inciso 3), del Código Civil por derivación razonada de los artículos 31, 75, inciso 12), y 126 de la CN, las jurisdicciones locales se resisten a acatar dicha doctrina no solo en el ámbito administrativo sino también en las máximas instancias judiciales. Como expondré a lo largo del presente trabajo, existe una problemática análoga referida a la prescripción penal en materia de derecho administrativo sancionador.

II - LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS MULTAS

Como cuestión previa, entiendo necesario hacer una breve referencia a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, tanto desde la perspectiva doctrinaria como jurisprudencial.

A lo largo del tiempo, se ha suscitado una importante controversia doctrinaria sobre la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, discusión que no es meramente académica sino que, como se ha sostenido, adquiere particular trascendencia por cuanto, de la postura que se adopte, podrá sostenerse o la inaplicabilidad de los principios generales del derecho penal en la materia, o bien el empleo directo o subsidiario de estos(3). Si bien la discusión se encuentra hoy superada, esbozaré las tesis más relevantes siguiendo el esquema de García Belsunce.(4)

*** Doctrina de la unicidad**. *Quienes sostienen esta posición -Giuliani Fonrouge y Amorós Rica- parten de su concepción del derecho tributario como rama jurídica autónoma, por lo que el ilícito tributario sería de naturaleza inequívocamente tributaria y no exclusivamente penal. Consecuentemente, rechazan la aplicación de las disposiciones del Código Penal, salvo que se produzca una remisión taxativa de aquellas disposiciones.*

*** Doctrina administrativa.** *Esta posición, mantenida por Villegas, afirma que el bien jurídico protegido por los ilícitos tributarios (esto es, el interés público) es, cualitativa y ontológicamente, diferente al tutelado por el derecho penal (interés inmediato del responsable). Por ende, lo desligan del derecho penal.*

*** Doctrina penalista.** *Conforme a sus teóricos, no existe diferenciación cualitativa ni ontológica entre el ilícito penal común y el ilícito de orden tributario, dada la identidad del bien jurídico que se tutela (en sentido amplio, la hacienda pública). Por consiguiente, consideran aplicables las normas del derecho penal salvo disposición legal en contrario o los supuestos de que la preceptiva penal fuera manifiestamente incompatible.*

Indiqué supra que la controversia se encuentra en la actualidad superada, a tenor de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha distinguido entre multas de carácter penal y multas de carácter civil o reparatorio sobre la base de que las primeras tienden a prevenir y reprimir las violaciones de las disposiciones legales.(5)

El Tribunal Fiscal de la Nación, por su parte, ha tomado postura al respecto, enfatizando la naturaleza penal de las infracciones tributarias. Ha dicho: "*no hay diferencia ontológica alguna entre las infracciones fiscales y las penales. En rigor, si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada*

tipo de ilícito, debemos convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia...".[(6)]

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde 1936 sostiene la naturaleza penal de las infracciones tributarias. En efecto, así lo declaró en una infracción a la ley de impuestos internos[(7)], continuando con una infracción a la ley 11683[(8)]. La doctrina aludida fue sostenida invariablemente por la Corte Suprema a lo largo de los años[(9)], sosteniendo -a modo de síntesis- que "*sin perjuicio de su función reparatoria de la renta fiscal menoscabada, las multas por infracciones tributarias revisten el carácter de sanciones de tipo penal*".[(10)]

Podemos agregar que la jurisprudencia más reciente del Máximo Tribunal sostiene que "*las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario*".[(11)]

Como corolario de lo expuesto, se puede sostener sin hesitación que, en materia penal tributaria, resultan aplicables las normas del Código Penal (art. 4 de este plexo normativo) en la medida en que la propia ley -de igual jerarquía- no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho. [(12)]

III - EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN

a) Concepto. Fundamento constitucional

La prescripción de la acción penal es una causa de extinción de la pretensión represiva estatal que opera por el mero transcurso del tiempo tras la comisión del delito, según los plazos que fija la ley, impidiendo el inicio o prosecución de la persecución penal. La prescripción importa un límite temporal autoimpuesto por el estado para llevar adelante la persecución y castigo de los delitos, en el marco del ejercicio de su poder punitivo.

Esta institución, de larga tradición en la historia del derecho penal, ha merecido el rechazo total o parcial de algunos doctrinarios. Para Bentham, "*deja abierta una puerta a la impunidad e incita a la perpetración de delitos*"; para Saldaña constituye "*un premio a la ligereza del criminal que huye*" o Beccaria, autor que la niega para delitos atroces. Para Carrara, la acción debe prescribir porque en cierto momento ha cesado el interés social por el castigo y, además, porque la indefinida dilación del proceso menoscabará el derecho de defensa del imputado ante la posibilidad de pérdida de las pruebas que acrediten su inocencia. Aunque con matices distintos, el peso de todos estos argumentos se hace descansar únicamente en consideraciones preventivo-generales negativas: la pena deja de cumplir su carácter intimidatorio. Vale aclarar que este instituto no se aplica a crímenes de lesa humanidad, siendo precisamente uno de sus rasgos distintivos la imprescriptibilidad.

Su fundamento constitucional lo podemos encontrar en el derecho que asiste al imputado a obtener la definición de su persecución penal en un plazo razonable [art. 8, inc. 1), CADH; art. 14, inc. 3), Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y art. 75, incs. 22), 31) y concs., CN].

Para la CSJN, la prescripción de la acción penal cumple un muy importante papel en la preservación de la defensa en juicio, al impedir que los individuos tengan que defenderse respecto de acusaciones en las cuales han quedado oscurecidos los hechos básicos por el paso del tiempo y al minimizar el peligro de castigo estatal por hechos ocurridos en un pasado lejano. Esta limitación temporal puede, asimismo, tener el saludable efecto de incitar a los funcionarios encargados de aplicar la ley para que investiguen prontamente las supuestas actividades delictivas.[(13)]

b) Naturaleza jurídica

Todo delito genera una acción penal; la potestad pública de imputación se concreta mediante la aplicación de la pena o de una medida de seguridad. Al delito como hecho, sigue la pena -o la medida de seguridad- como necesaria consecuencia. Esta potestad represiva del Estado se realiza, ya sea pretendiendo el castigo del culpable o persiguiendo la ejecución de la pena ya impuesta. Pero, por diversas razones, la doctrina y la legislación admiten que el transcurso del tiempo enerva esa potestad y que, por tal motivo, el Estado renuncia a su facultad de ejercerla. Mediante la prescripción, el Estado entonces autolimita su poder de castigar. Ella constituye un obstáculo para el ejercicio de la acción penal o la ejecución de pena. De este concepto, se deducen las dos formas clásicas que asume el instituto en los ordenamientos legales:

* como prescripción de la acción o

* prescripción de la ejecución de la pena.

En ambas formas, la prescripción es una causa extintiva de la pena, lo que se advierte si se tiene en cuenta que la prescripción de la acción presupone, en definitiva, la prescripción de una pena conminada a la que se ha hecho acreedor el autor culpable de la comisión de un delito, pero que todavía no le ha sido impuesta, ya sea por no haberse promovido la acción o porque, promovida, no ha mediado condena dentro del plazo prescriptivo.

Por eso los autores alemanes la definen, en su esencia, comprendiendo ambas especies, como una causa de derogación de la pena o como la caducación de la pena como consecuencia del transcurso del tiempo, teniendo en cuenta que su efecto más importante es la extinción de aquella, sea que, en general, no se imponga una pena por no haberse iniciado o continuado el procedimiento penal, sea que no haya sido ejecutada una pena impuesta. Lo que desaparece con la prescripción no es el delito -lo cual es fácticamente imposible- sino el derecho del Estado para perseguir o para ejecutar la pena.

Se discute si la prescripción de la acción penal tiene carácter sustantivo, procesal o mixto. De la postura que se tenga sobre este tema dependerá la proyección o no de las disposiciones del Código Penal al ámbito del derecho tributario represivo provincial. Recordemos que las provincias han delegado en la Nación el dictado de los Códigos de fondo [art. 75, inc. 12) y art. 126, CN], pero se han reservado la potestad de darse su legislación en materia adjetiva (art. 121, CN).

La mayoría de los autores coinciden en otorgarle naturaleza material porque extingue la potestad represiva y su regulación corresponde al derecho penal de fondo. Otros, en cambio, sostienen su naturaleza procesal al impedir la prosecución de la causa, por lo que su regulación pertenecería al derecho adjetivo y porque la dificultad probatoria derivada del transcurso del tiempo -fundamento de la prescripción- es una cuestión procesal. También se le asigna una naturaleza mixta, ya que, aunque en su esencia la prescripción es de índole material, produce efectos procesales.

Sobre este punto resulta clarificadora la opinión de Ricardo C. Nuñez, para quien "*en el derecho positivo nuestro es indudable la naturaleza material de la prescripción, ya que extingue la potestad represiva misma, que corresponde al derecho penal sustancial. El hecho de que la extinción de la potestad represiva por prescripción impida la prosecución del proceso y exija su*

sobreseimiento y no un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, no le atribuye a la prescripción de la acción naturaleza mixta, porque estas consecuencias, como, por el contrario, sucede con la caducidad de la instancia, no encuentran su fuente en la ley procesal, sino en la ley de fondo".(14)

Adhiero a la postura de este destacado doctrinario, sosteniendo que la prescripción de la acción penal posee naturaleza jurídica de carácter material. El reconocimiento de derivaciones accesorias de tipo formal no implica excluir a este instituto del gobierno de los principios fundamentales que regulan el ordenamiento sustantivo. Si nos encontramos ante un instituto propio del derecho penal material, el intento de regulación en forma integral o parcial del mismo por parte de las jurisdicciones locales debe reputarse como repugnante a nuestra Carta Magna.

IV - LA REGULACIÓN DEL INSTITUTO EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR NACIONAL. LA LEY 11683

En el ámbito nacional, la prescripción de la acción para aplicar multas y/o clausuras o para hacerlas efectivas está regulada en la ley 11683 de procedimientos tributarios. El legislador nacional trata la materia apartándose de las disposiciones del Código Penal. Así, fija el término para aplicar o hacer efectivas las multas en 5 o 10 años, según se trate de contribuyentes inscriptos o no respectivamente (art. 56), establece un modo particular de cómputo de la prescripción de la acción iniciando el término el 1 de enero del año siguiente al hecho (art. 58), define el término para hacer efectivas las resoluciones firmes (art. 60), establece causales de suspensión para aplicar las multas en los casos de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación [art. 65, inc. b)] y para el supuesto de tramitarse un proceso penal en el marco de la ley penal tributaria [art. 65, inc. d)]. Por último, establece como causal de interrupción de la prescripción la comisión de nuevas infracciones (art. 68).

Como bien se puede apreciar, el régimen jurídico es bastante generoso para con la Administración. Resultando evidente, a la luz de inveterada doctrina del Alto Tribunal, que nos encontramos ante derecho penal, surgen los interrogantes acerca de si estos extensos plazos y causales de suspensión se pueden armonizar con la conocida doctrina acerca del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, o el alcance que debe dársele a la causal de interrupción "comisión de nuevas infracciones". La jurisprudencia ha dado nutridas respuestas(15). El aspecto que no admite mayores objeciones radica en que el instituto está regulado por una norma de igual jerarquía al Código Penal -se trata de una ley emanada del Congreso de la Nación- razón por la cual se aplica sin mayores discusiones el principio de "ley especial". Así, el Órgano Legislativo que por imperio constitucional tiene la facultad de dictar los Códigos de fondo enumerados en el artículo 75, inciso 12), también tiene facultades para regular de manera diferente el régimen extintivo de créditos tributarios y de acciones penales administrativas relacionadas con impuestos cuya Autoridad de Aplicación es el Fisco Nacional.

De la normativa citada se extrae que la ley 11683 se aparta de las disposiciones del Código Penal en materia de prescripción de sanciones en los siguientes aspectos, regulando el instituto en forma integral:

a) Término.

b) Forma de cómputo.

c) Causales de suspensión.

d) Causales de interrupción.

Como adelanté, no veo objeción a dicha regulación desde la distribución de potestades legislativas Nación - Provincias a la luz de la hermenéutica efectuada por el Alto Tribunal de nuestra Constitución Nacional.

V - LA REGULACIÓN EN EL ÁMBITO LOCAL. LA EXCEPCIÓN DE TUCUMÁN

Todas las jurisdicciones locales, con la excepción de Tucumán (que ha modificado recientemente su legislación), han pretendido regular este instituto tanto en materia estrictamente tributaria como en el campo del derecho administrativo represivo. Los Códigos Fiscales Provinciales receptan criterios similares a los contenidos en la ley nacional 11683 de procedimientos tributarios, pretendiendo regularlo en forma integral apartándose del Título X del Libro Primero del Código Penal. Cabe señalar que, a diferencia del nacional, el legislador local se encuentra en este punto con una gran limitación, debiendo respetar estrictamente la delegación de facultades legislativas en materia de derecho de fondo. Cuestión que, en lugar de la regla, es la excepción.

Así, a modo de ejemplo, en lo que al término de la acción se refiere, lo fijan en 5 años los Códigos Fiscales o Tributarios de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 72), Provincia de Buenos Aires (art. 157), Catamarca (art. 82), Chaco (art. 86), Chubut (art. 87), Córdoba (art. 108), Corrientes (art. 89), Entre Ríos (art. 77), Formosa (art. 106), Jujuy (art. 91), La Pampa (art. 137), La Rioja (art. 64), Mendoza (art. 48), Neuquén (art. 141), Río Negro (art. 130), Salta (art. 91), San Juan (art. 46), San Luis (art. 93), Santa Cruz (art. 138), Santa Fe (art. 114), Santiago del Estero (art. 150) y Tierra del Fuego (art. 81). El hoy modificado artículo 54 del Código Tributario de Tucumán también establecía el plazo en 5 años. Por su parte, Misiones lo fija en 10 años (art. 118). Dichos Códigos pretenden legislar a su vez diferentes formas de cómputo, así como causales de suspensión e interrupción. Disposiciones similares podemos encontrar en los Códigos Tributarios Municipales.

La honrosa excepción viene dada por la última modificación al Código Tributario de Tucumán, según ley 8490 del 30/3/2012. La claridad del dispositivo legal amerita su transcripción:

Art. 54: *"Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate".*

La sustitución de este artículo va acompañada con la derogación de los artículos 55 a 63 del Código Tributario Provincial. Se eliminan todas las normas relacionadas con la prescripción y se remite a los Códigos de fondo (Código Civil y Código Penal). Con el objeto de escrutar la *ratio legis* que informa esta modificación, debemos remitirnos a la interpretación que realizó la justicia, en relación con la aplicación del instituto de la prescripción normada en el Código Civil para la determinación y exigencia del pago de tributos, y la prescripción del Código Penal para la aplicación y exigencia de multas y sanciones.

Es de destacar que la Corte Tucumana viene reiterando hace tiempo una línea jurisprudencial que sostiene que debe privilegiarse la aplicación de los Códigos de fondo sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, en la inteligencia de que la materia (la prescripción) resulta facultad exclusiva de la legislación nacional, no pudiendo una ley local derogar los plazos establecidos por leyes sustantivas dictadas por el Congreso(16). Más recientemente tuvo oportunidad de expedirse la Sala I de la

Cámara en lo Contencioso Administrativo también de Tucumán, precisando la plena aplicación del precedente "Filcrosa", tanto a la prescripción tributaria como sancionatoria, fulminando de inconstitucionalidad la normativa que contrariaba el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, tanto en materia civil como penal. Tampoco deja de subrayar la proscripción local a establecer modos de cómputo diferenciados, citando el precedente de la CSJN "Ullate".[17]

Resulta muy valorable la doctrina esbozada por el Poder Judicial de Tucumán, respetando la autoridad de nuestro Alto Tribunal Federal como intérprete máximo de nuestra Carta Magna, como también resulta valorable la política seguida por el Poder Legislativo, habiendo ajustado las disposiciones del Código Tributario a dicha doctrina.

Como es de esperar, existe una corriente contraria, sostenida por otras varias provincias. Tal es el caso de la justicia de Córdoba, cuya máxima instancia aún fundamenta su no acatamiento a la doctrina de la CSJN en la pretendida autonomía del derecho tributario. Veamos los pilares que sostienen la *ratio decidendi* de sus pronunciamientos en esa dirección:

a) En el caso, no se trata de delitos sino de infracciones a normas tributarias.

b) Las sanciones establecidas por faltas o contravenciones a normas locales tienen su regulación integral en normas de la misma naturaleza.

c) El reconocimiento de la autonomía científica y dogmática de esta rama del derecho sirve no solamente para distinguirla del derecho privado sino de toda otra rama jurídica.

d) Son siempre los contenidos de los bienes jurídicos amparados los que establecen las diferencias entre las figuras delictivas del derecho penal, las infracciones contravencionales y las faltas del derecho fiscal.

El apego a la doctrina de la unicidad o administrativa, desconociendo la naturaleza evidentemente penal de las sanciones tributarias sostenida desde antiguo por nuestra CSJN, es palmario.[18]

Es preocupante la obstinación que demuestran algunos Superiores Tribunales de Justicia locales en sostener criterios totalmente superados, obligando a los justiciables a recorrer toda la vía de la justicia local para luego articular recurso extraordinario intentando lograr de parte de la CSJN pronunciamientos sobre una cuestión hartamente zanjada.[19]

VI - LA PROYECCIÓN AL CAMPO PENAL DE LA DOCTRINA DE "FILCROSA"

Como señalé en el punto V precedente, ciertas máximas instancias locales se resisten a adherir pacíficamente a la doctrina de la CSJN. En este grupo podemos ubicar al Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. No obstante ello, resulta muy esclarecedor el voto del juez Julio B. J. Maier en el conocido fallo "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires"[20]. El destacado penalista -si bien insiste con su voto en la constitucionalidad de la legislación local que se aparta de la establecida en los Códigos de fondo- supo divisar la lógica proyección de la doctrina dictada en el marco de una cuestión de prescripción civil a la esfera del derecho penal sancionador. Así, sostuvo que:

> *"Piénsese -tan solo como ejemplo-, que la misma norma constitucional citada [art. 75, inc. 12)] no solo menciona al CC, sino, también, al Código Penal y a otra variada legislación sustantiva. Conforme a ello, de resultar correcto el criterio de la CSJN, debería interpretarse, en paralelo, que en el país existe y tan solo debe existir un régimen de prescripción penal y sus plazos. Ello impediría que, como sucede en la realidad, los plazos de prescripción de los deberes emergentes de un código de faltas, o de contravenciones, o del derecho administrativo sancionatorio puedan ser regulados por las leyes específicas. Así, los plazos de prescripción establecidos en los artículos 62 y 65 del Código Penal, y los motivos de interrupción y suspensión de la prescripción de la acción penal que él regula, desplazarían totalmente, por el mismo argumento de la inconstitucionalidad aquí examinado, a la institución que regulan los códigos de faltas o contravencionales, o el derecho administrativo sancionatorio".*

Esa es precisamente la exégesis que propongo y que viene sosteniendo la jurisprudencia en Tucumán y que ha sido receptada legislativamente en el Código Tributario de dicha provincia. Es, asimismo, la derivación razonada de la doctrina de nuestro Alto Tribunal. El artículo 75, inciso 12), enuncia también al Código Penal.

VII - LAS MULTAS EN EL CÓDIGO PENAL. LA REFORMA A LA LEY PENAL TRIBUTARIA SEGÚN LEY 26735

Como punto previo a las conclusiones, merecen ser puntualizados los aspectos que regulan la figura en el Título X del Libro Primero del Código Penal.

Así, en lo tocante a la acción penal, el artículo 59 establece la extinción por prescripción, fija el término prescriptivo en 2 años para hechos reprimidos con multa [art. 62, inc. 5)], se computa desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si este fuese continuo, en que cesó de cometerse (art. 63), se extingue por el pago del mínimo de la multa mientras no se haya iniciado el juicio (art. 64).

En materia de prescripción de la multa, se fija el término de prescripción en 2 años [art. 65, inc.4)] y comienza a correr desde la sentencia firme (art. 66).

Respecto a causales interruptivas, resulta aplicable la comisión de otro delito [art. 67, inc. a)]. En cuanto a la inteligencia que debe otorgarse a esta causal, la jurisprudencia ha dicho que la comisión de un nuevo delito, a los efectos de la interrupción de la prescripción, exige la sustanciación de un juicio que, terminado, lo declare por sentencia condenatoria.[21]

Una mención especial merecen las disposiciones que surgen del artículo 20 de la recientemente reformada ley penal tributaria 24769[22]. Siendo que esta reforma pasa a tutelar penalmente las haciendas públicas locales, se extienden los efectos del inicio de un proceso penal a la esfera del proceso administrativo sancionador local. Así, el segundo párrafo del artículo 20 reformado manda expresamente suspender la aplicación de sanciones hasta que recaiga sentencia definitiva en sede penal. Precisa, asimismo, que ni las normas locales análogas al artículo 74 de la ley 11683, ni este último en el ámbito nacional (se trata de la renuncia a la pretensión punitiva en el caso de no aplicarse conjuntamente la multa con la determinación del gravamen), serán aplicables en caso de instarse la acción penal.

Por último, establece que, una vez firme la sentencia penal, se sustanciará el proceso administrativo sancionador. Siendo que nos encontramos ante legislación de la órbita nacional, de igual jerarquía al Código Penal y receptando el principio de ley especial y también posterior, no encuentro óbice a la plena aplicación de esta virtual causal de suspensión (¿o interrupción?) de la acción administrativa sancionadora local. Eso sí, siempre que la denuncia penal se haya interpuesto dentro del término de 2 años de

haberse verificado la consumación del hecho pasible de sanción. De lo contrario, la acción penal administrativa se encontrará prescripta. Dejé abierto *supra* el interrogante acerca de si este imperativo legal de abstención de aplicar sanciones hasta la firmeza de la sentencia penal es una causal de suspensión o interrupción de la prescripción. La ley nada precisa al respecto, pero dos aspectos me llevan a sostener que nos encontramos ante una causal de suspensión:

a) La obligación de abstenerse de aplicar sanción durante toda la duración del proceso penal. Este "congelamiento" de la acción posee todas las características de una causal de suspensión, computándose como útil todo el tiempo anterior al acaecimiento de esta causal y continuando el cómputo una vez desaparecida esta.

b) El principio penal *in dubio pro reo*. Es evidente que el régimen de suspensión resulta más favorable al imputado.

VIII - CONCLUSIONES

La prescripción en materia de multas propias del derecho administrativo sancionador local se rige por el Código Penal -término de 2 años- y resultan inconstitucionales aquellas normas locales que se aparten de sus disposiciones. Considerando la regulación integral del instituto en el Código de fondo, esto se aplica no solo al término, sino también a su cómputo y causales de suspensión e interrupción. La reciente reforma a la ley penal tributaria establece una nueva causal de suspensión de la prescripción de la acción en materia de multas que tiene plena aplicación al ámbito provincial.

A pesar de la ratificación continua por parte de la CSJN, sosteniendo la naturaleza penal de las multas y la primacía del derecho de fondo por sobre la legislación local por imperio del artículo 31 y 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, las normas locales no han sido modificadas con la honrosa excepción de Tucumán. Los justiciables se ven obligados a recurrir a las máximas instancias jurisdiccionales a fin de obtener un pronunciamiento que reitere la consabida inconstitucionalidad de las normas objetadas y consecuente prescripción. Esta circunstancia origina procesos costosos, largos e innecesarios, implicando a su vez el riesgo de que la CSJN no admita tratar el recurso extraordinario invocando el artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y que adquiera firmeza un pronunciamiento de un Superior Tribunal de Justicia local que contraríe su doctrina. Es deseable, desde el punto de vista institucional y en mérito a la autoridad que detenta la doctrina emanada del Alto Tribunal como máximo intérprete de la Constitución Nacional, que las jurisdicciones locales acaten su pacífica doctrina y, siguiendo el ejemplo de la Provincia de Tucumán, ajusten sus Códigos Fiscales al Código Penal en su parte pertinente.

Notas:

(1) "Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" - CSJN - 30/9/2003

(2) "Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)" - CSJN - 26/3/2009

(3) Martín, José M.: "Derecho tributario argentino" - Ed. Cima - Bs. As. - 1980 - pág. 400

(4) García Belsunce, Horacio: "Derecho tributario penal" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1985 - pág. 3 y ss.

(5) Fallos: 183:383; 187:569; 200:340; 211:1381 y 212:240

(6) "Apache SA" - TFN - Sala A - 29/5/2000

(7) Fallos: 183:216 - 19/9/1936

(8) "García, Ignacio c/Dirección General del Impuesto a los Réditos" - Fallos: 192:56 - 24/7/1940; "Robba, Eugenio c/Dirección Nacional del Impuesto a los Réditos" - 24/2/1943 - Fallos: 195:56

(9) "SA Industrial y Comercial Ragor" – Fallos: 228:375; "Zielli, Eduardo Francisco" – Fallos: 271:338"; "Tricerri SA" – Fallos: 270:29

(10) "Amuchástegui, José G." Fallos: 282:345

(11) "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional (DGI)" - Fallos: 303:1548

(12) Fallos: 211:1567 y 287:74

(13) Fallos: 316:365

(14) Núñez, Ricardo C.: "Manual de Derecho Penal - Parte General" - 4ª ed. - Editora Córdoba - Marcos Lerner - 1999 actualizada por Roberto E. Spinka y Félix González - pág 208 y ss.

(15) Ver Fallos: 316:1328; 323:982; 329:445; 333:1639; 333:1987. "Schlenker, Alan s/recurso de casación" - CN Casación Penal - Sala I - 22/06/2011

(16) Sent. Nº 391 - 16/6/2011; sent. Nº 660 - 8/9/2010; sent. Nº 209 - 4/4/2007; sent. Nº 583 - 27/6/2008; sent. Nº 620 - 29/7/2005; sent. Nº 870 - 28/10/1997; sent. Nº 643/98 - CSJTuc., entre muchas otras

(17) Fallos 391: XLVI "Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés s/cobro ejecutivo" - 1/11/2011

(18) "Volkswagen Compañía Financiera SA c/Municipalidad de Córdoba" - sent. Nº 36 -2009

(19) "Provincia del Chaco c/Rivero, Rodolfo Aníbal s/apremio" - CSJN - 1/11/2011; "GCBA c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal - radicación de vehículos" - CSJN - 6/12/2011

(20) "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado" - 17/11/2003

(21) "Schlenker, Alan s/recurso de casación" - CN Casación Penal - Sala I - 22/6/2011 - Fallos: 316:1328; 323:982; 329:445; 333:1639 y 333:1987)

(22) L. 26735 - 28/12/2011

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.

Google

Correo

Haz clic aquí si quieres habilitar las notificaciones de escritori

Más

REDACTAR

Recibidos (19)

Destacados

Enviados

Borradores (54)

Flia Rodriguez GG y …

Martin K

Más

Daiana

Mónica Yerise
Tú: F:\win-btb\datos\MiBa

Mailen Vázquez
Tú: https://servicios1.afip.

Desconocido
Tú: gracias!!

Lucila Fernández
Tú:

DESTACADO DEL DÍA

BUENOS AIRES. PRESCRIPCIÓN. UN NUEVO PRONUNCIAMIE

LEMA, RODRIGO

El doctor Rodrigo Lema nos aporta una novedad que tiene muchísima importa Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires donde se ratifica l Código Civil y Comercial.

LEGISLACIÓN

REGÍMENES ESPECIALES. EMERGENCIA ECONÓMICA, PRODUCTIVA RÍO NEGRO, NEUQUÉN, MENDOZA, SAN JUAN Y LA PAMPA. PRÓRRO

Se prorroga, desde el 4/6/2018 hasta el 3/6/2019, la emergencia económi producción de peras y manzanas de las Provincias de Río Negro, Neuq oportunamente por la ley 27354.
Señalamos que la presente emergencia económica, productiva, financie

FACULTADES DELEGADAS Y POTESTADES TRIBUTARIAS PROVINCIALES. ESPECIAL REFERENCIA A LA PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS LOCALES

María Gabriela Ábalos

I. Introducción

El federalismo argentino adoptado en el art. 1 de la Constitución nacional (CN) supone la coexistencia de distintos ordenes de gobierno con potestades institucionales, políticas, administrativas, tributarias propias y concurrentes, que se rigen por el principio sentado en el art. 121 en virtud del cual, las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación por medio de dicha Constitución nacional.

De esta manera, las provincias delegaron a la Nación las competencias tributarias que se encuentra expresadas en los arts. 4, 75 inc. 1, 2, 3, entre otros de la Constitución nacional, siendo tales potestades expresas y limitadas pero por el art. 31 son supremas respecto a los órdenes provinciales.

En este trabajo nos detendremos en el análisis de las posiciones doctrinarias y jurisprudenciales que ofrecen distintas interpretaciones en lo que concierne a la aplicación del instituto de la prescripción al ámbito tributario provincial.

Se advierte que este tema puede enfocarse desde la perspectiva del Derecho Civil que, como derecho común a los términos del art. 75 inc. 12 de la CN, impone que las normas sobre prescripción de las obligaciones reglada en el Código Civil rijan para todas las provincias por igual incluyendo las manifestaciones de su poder tributario.

Pero también cabe la perspectiva del Derecho Público que incluye las ramas del ámbito administrativo y tributario como derecho local, reservado por las provincias, que conlleva a que la potestad tributaria provincial incluya la de dictar normas sobre prescripción de tributos provinciales.

El objeto de este trabajo no pretende agotar tan rica temática sino plantear las principales posiciones doctrinarias y los fallos jurisprudenciales emblemáticos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) como los de su par de Mendoza en esta temática, a fin de contribuir a la necesaria discusión de un tópico muy importante para la dinámica federal.

II. AUTONOMÍA PROVINCIAL Y PODER TRIBUTARIO. ALCANCE Y CONTENIDO

A. La autonomía provincial, presupuesto del federalismo, se pone de manifiesto en la posibilidad que tiene cada provincia de dictarse su propia carta fundamental (arts. 5 y 123 CN), de darse sus instituciones locales, regirse por ellas y de elegir a sus autoridades sin intervención del Gobierno federal (art. 122 CN)[1].

En nuestro sistema federal como adelantamos, las provincias, que conservan todo el poder no delegado por la Constitución nacional al Gobierno federal (arts. 121 y 126 CN), gozan de una autonomía de primer orden, donde se encuentran en plenitud todos los rasgos característicos del concepto de autonomía, involucrando la descentralización política, de legislación, de autoorganización y de autogobierno pero con subordinación a un ente superior.

En concordancia con lo expuesto señala BARRERA BUTELER que, tratándose de comunidades que son sujetos de la relación federal, la autonomía tiene caracteres particulares: "… se trata concretamente de autonomía política en el ejercicio de todas las potestades propias del gobierno de una comunidad, en tanto no afecte a otras comunidades federadas, ni al bien común general"[2].

Por su parte, entiende BAS que la autonomía provincial consiste en la "facultad de organizarse, en las condiciones de la ley fundamental, dictando sus instituciones con absoluta prescindencia de todo otro poder y de ejercer dentro de su territorio el poder absoluto y exclusivo de legislación y de jurisdicción con relación a todo otro asunto no comprendido en las atribuciones delegadas

[1] A este conjunto de poderes reservados por las Provincias, el maestro PEDRO J. FRÍAS lo denomina "autonomía institucional", en *Autonomía y dependencia de las Provincias*; PEDRO J. FRÍAS y otros, *Derecho Público Provincial*, Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 24. También puede verse, del mismo autor, *Introducción al Derecho Público Provincial*, Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 28. Ver también MARÍA GABRIELA ÁBALOS, "La autonomía y el federalismo en la Constitución nacional luego de la reforma de 1994. Especial referencia a la autonomía municipal", en *Voces Jurídicas*, La Ley Gran Cuyo; año 5, Nº 4, La Ley, Buenos Aires, agosto de 2000. También en Asociación Argentina de Derecho Constitucional, Boletín Nº 173, año XVI, setiembre 2000, ps. 6/13.

[2] GUILLERMO BARRERA BUTELER, *Provincias y nación*, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, p. 39.

por la constitución al gobierno federal, respetando las garantías y limitaciones que la misma establece"[3].

Es decir que en nuestro régimen federal las provincias en ejercicio de su autonomía se dan sus propias normas fundamentales, con independencia del gobierno federal pero cumpliendo con las condiciones impuestas por la Constitución nacional (arts. 5 y 123 CN), la cual, como señala Cordeiro Pinto, ha limitado el poder constituyente originario de las provincias[4].

En el federalismo argentino el poder tributario de los entes de gobierno está determinado por la Constitución nacional. Conforme con el art. 121, el gobierno federal ostenta potestades limitadas, pues sólo posee las que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental, mientras que estas tienen poderes tributarios amplios, con la sola excepción de los que fueron entregados al gobierno federal, o sea los llamados *poderes delegados*.

En cuanto a los municipios su potestad tributaria no está mencionada expresamente en la Constitución nacional pero resulta de su condición de elemento esencial del sistema de gobierno adoptado (art. 5) y de su autonomía (art. 123). Por su parte la Ciudad de Buenos Aires, con su régimen de gobierno autónomo reconocido en el art. 129 también posee facultades impositivas en el marco que le brinda el texto constitucional nacional.

La consagración de la autonomía municipal en el art. 123, no transforma a los municipios en protagonistas directos de nuestro federalismo, sino que viene a reforzar la presencia de estos en la relación federal, pero necesariamente a través de las provincias que conforman. Por ello los municipios no aparecen en la distribución de competencias tributarias que encontramos en la Carta Nacional, sin perjuicio de lo cual, las provincias en el ejercicio de sus competencias no podrán dejar de tener presente a las comunidades locales, asegurándoles un mínimo de autonomía en el ámbito económico-financiero, indispensable para hacer realidad los demás ámbitos[5].

[3] Arturo M. Bas, *El derecho federal argentino. Nación y Provincia*, T. I, Buenos Aires, 1972, p. 29.

[4] Luis Cordeiro Pinto, "El Estado Provincial", en Pedro J. Frías, *Derecho Público Provincial*, op. cit., p.60. Comenta este autor que debe distinguirse en nuestro federalismo la soberanía atribuida al Estado Federal de la autonomía reservada a las Provincias, señalando que el comienzo de la diferenciación en el alcance de los términos y su significación data de un cita que Matienzo atribuía a Mitre quien habría expresado que "He sido defensor de la soberanía de las provincias y que ahora se llama autonomía. Yo mismo introduje la palabra autonomía para reemplazarla a aquella, a fin de que no se equivocaran las provincias sobre el alcance de su jurisdicción" (p. 59).

[5] Ver entre otros Enrique Bulit Goñi (Coordinador), *Derecho Tributario provincial y municipal*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, del mismo autor *Constitución nacional y tributación local*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009; también María Gabriela Ábalos, *Municipio y poder*

Ello supone que tanto la provincia como el municipio, en sus respectivos códigos fiscales, ejercen sus potestades tributarias propias y crean obligaciones tributarias con los límites constituciones y legales vigentes[6]. Ello así fijan los aspectos configurativos de tales obligaciones desde la determinación, sujetos, hecho imponible, etc., hasta los modos de extinción de las obligaciones que, en general se estructuran a partir del pago, la compensación y la prescripción.

Giuliani Fonrouge afirma que el transcurso del tiempo ha modificado en cierta medida el panorama de la Constitución, ya que los poderes del gobierno federal se han ampliado por exigencias de la complejidad del mundo moderno, apelándose a las denominadas *facultades implícitas* aparte de las nuevas modalidades surgidas de las leyes contrato sobre unificación de impuestos que han conducido, en la práctica, a dilatar el poder tributario nacional, y también por la regulación del comercio internacional e interprovincial; aspectos todos que han llevado a un gobierno federal de amplios poderes[7].

B. La potestad tributaria no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho, pues en su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular aun cuando su aprobación quedó confiada a los consejos del reino, representaciones corporativas e incluso asambleas populares. El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley.

Así aparece la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran, y consiste en que esta potestad debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, constituyendo el principio de legalidad o reserva (arts. 19, 4, 17, 75 incs., 1, 2, 3, y cc. CN).

Esta limitación se completa con otras, pues constituye una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye en sí mismo garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. Por eso se incorporan el principio de razonabilidad (art. 28 de la CN) y el de capacidad contributiva que constituyen el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

---

tributario local. Análisis doctrinario y jurisprudencial. Derecho Tributario nacional, provincial y municipal, Ad-Hoc, Buenos Aires, dic. 2007; Horacio García Belsunce (director), *Tratado de Tributación*, Ts. I y II, Astrea, Buenos Aires, 2003; Juan Manuel Alvarez Echagüe, director, *Tributación local provincial y municipal*, Ts. I y II, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, entre otros.

[6] María Gabriela Ábalos, "Límites a las potestades tributarias municipales en el federalismo argentino: aspectos constitucionales y legales"; en Juan Manuel Álvarez Echagüe (director), *Tributación local provincial y municipal*, T. I, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, ps. 23/47.

[7] Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, T. I, 5ª ed., Depalma, 1993, p. 303.

VILLEGAS por su parte señala que, las normas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país (art. 14 CN), etcétera[8].

Agrega GIULIANI FONROUGE que así como en la Argentina no hay derechos o poderes ilimitados, el poder tributario no escapa a ello. El que corresponde a las provincias reconoce las limitaciones derivadas del art. 126 de la Constitución y de las cláusulas que han conferido a la Nación poderes para afianzar la unidad nacional y para realizar fines de interés colectivo, y en tal sentido, tratándose de facultades conferidas por la Constitución al gobierno nacional, el Congreso no puede devolverlas a las provincias porque, de lo contrario, quedaría librado a su voluntad destruir el sistema federal de gobierno tal como lo establecieron los constituyentes[9].

C. En esta línea la doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha afirmado que no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a sus bienes y prosperidad, sin más limitaciones que las emanadas del art. 108 –actual 126– de la Constitución[10]; siendo la creación de tributos en todas sus especies, la elección de hechos imponibles como hipótesis de incidencia tributaria y formalidades de percepción del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales, de modo tal que el criterio de oportunidad o de acierto con que la ejerzan no es cuestión revisable por cualquier otro poder[11], ya que es esencial a la autonomía de las provincias, la facultad de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención alguna de autoridad extraña[12].

De esta manera, en nuestra opinión, si las provincias dentro de sus poderes reservados, pueden crear contribuciones, resulta obvio que puedan reglar las formas de extinción de las obligaciones tributarias, por medio del pago,

[8] HÉCTOR B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 188.

[9] CARLOS GIULIANI FONROUGE, ob. cit., p. 302, cita los siguientes fallos sobre este punto: CSJN 3/6/1966, Kleinman de Bauman, en Fallos 265:15, id. 4/12/1967, "Martínez y Esquivel" en Fallos 269:313, La Ley, 129-165, "Impuestos", XXVI, 1968, p. 132, con nota; "Compañía Argentina de Teléfonos", en Fallos 268-306, etc.

[10] CSJN, Fallos 7:373.

[11] CSJN, Fallos 51:350, 105:273, 114:262, 137:212, 150:419, 174:353, entre otros.

[12] CSJN, Fallos 114:282.

compensación, prescripción, confusión, quita, remisión, etc. o prever la cancelación de las obligaciones tributarias por otros medios.

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto algunos casos limitando las facultades reservadas a las Provincias en nuestra Carta Magna mientras que en otros ha interpretado favorablemente dichas cláusulas. (arts. 121 a 126 de la Constitución nacional en su actual redacción).

Así en la causa "Tomasa de Vélez Sarsfield contra Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires"[13], fallada en 1882, la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del art. 62 inc. 3 de la ley de Educación Común de la Provincia de Buenos Aires, que establecía el impuesto sobre las herencias con destino al Fondo de escuelas comunes. El voto de la mayoría sostuvo que el tributo que pesaba sobre toda herencia o legado con destino a la educación común constituía una legítima forzosa establecida al margen de las previsiones del Código Civil, que afectaba el derecho de testar de la causante. Sarmiento, que había intervenido en la causa en representación del Consejo de Educación provincial en un opúsculo de 100 páginas publicado en el año 1882, defendió los derechos de la Provincia a gravar las herencias, sobre la base que de su propia Constitución ni de la Nacional surge restricción especial al ejercicio de la potestad tributaria, materia no delegada al Gobierno Federal[14].

En la causa "Ana Masotti de Busso contra Provincia de Buenos Aires"[15] la Corte declaró la inconstitucionalidad del adicional progresivo de la contribución territorial establecido por la provincia demandada cuyo porcentual se graduaba con relación al valor total del inmueble, con prescindencia de la parte indivisa de cada condómino, al considerar que el citado adicional implicaba un desplazamiento de las normas sobre condominio establecidas en el Código Civil, y consideró que la legislación provincial constituía una injerencia ilegítima en una materia reservada al Congreso federal por el art. 67 inc. 11 de la Constitución nacional.

Contrariamente a lo establecido en el precedente citado, la Corte Suprema en el año 1959, resolvió en la causa "Lorenzo Larralde"[16] la constitucionalidad del impuesto inmobiliario establecido por la provincia sin atenerse a la parte indivisa de cada condómino. Así entendió que pretender que las

[13] CSJN, 10/11/1882, Fallos 23:647.

[14] Germán Krivocapich, "Análisis del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes – A propósito de su reimplantación en la provincia de Buenos Aires", publicado en la Edición Especial sobre Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, en El Dial.com, 5 de octubre de 2011. Citar: elDial.com - DC16E8.

[15] CSJN, 7 de abril de 1947, Fallos 207:270. Doctrina reiterada en Fallos 234:568.

[16] CSJN, 2/3/1959, "Larralde, Lorenzo s/ demanda de inconstitucionalidad", Fallos 243:98.

provincias en el ejercicio de sus facultades privativas de imposición de contribuciones y la manera de percibirlas, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importaría querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil.

Con acierto afirma que: "Es excesiva la doctrina según la cual el Código Civil, en razón de haber sido dictado por el Congreso, constituye una ley limitativa de la facultad de las provincias para establecer impuestos en su jurisdicción. Tal pretensión importa hacer de dicho Código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un derecho supletorio del Derecho Público financiero, en el caso y limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil. Esto es inaceptable como doctrina general: sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho rige también en el campo del Derecho Público".

De esta manera, "la delegación hecha por las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo no importó limitar las facultades de Derecho Público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación. Ello sólo tuvo por objeto establecer un régimen uniforme en materia de Derecho Privado".

Comenta Krivocapich[17] que la cuestión de la gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario local se presenta también en la doctrina de la Corte con relación al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, con pronunciamientos pendulares. En la causa "Atilio Liberti"[18] fallada en 1956, el tema en discusión versaba sobre si las provincias podían gravar la transmisión hereditaria del causante en una sociedad colectiva o de responsabilidad limitada, con bienes en ellas y asiento en otra jurisdicción territorial donde también se hallaba domiciliado aquel al momento de su fallecimiento. La pretensión de la provincia de Buenos Aires se orientaba a prescindir de la existencia de la sociedad y gravar la transmisión hereditaria, no ya de las cuotas o participaciones sociales, sino de los bienes de la sociedad, sobre la base de los intereses del socio fallecido en la sociedad, y en atención a la radicación económica de los bienes de que era titular la persona de existencia ideal. La Corte no admitió la posición del fisco provincial al sostener que ello implicaría desplazar las disposiciones del Código Civil en materia de sociedades, en tanto la liquidación del impuesto en la sucesión del socio fallecido, respecto de los bienes que integran el patrimonio de la sociedad, exigiría admitir la coexistencia del dominio de los socios sobre las cosas que son de la sociedad o la asimilación de la sociedad a un condominio en contradicción con los arts. 2508 y 1702

[17] Germán Krivocapich, op. cit.

[18] CSJN, 10/8/1956, "Atilio Liberti s/ sucesión", Fallos 235:571 (LL 84-469).

del Código Civil. La doctrina del caso "Liberti" fue dejada de lado en el caso "Cobo de Ramos Mejía"[19] .

En otros casos la Corte Suprema consideró que las disposiciones del Código Civil referido a la materia de obligaciones resulta comprensiva tanto de relaciones de Derecho Privado como público, por lo cual la legislación provincial no puede pretender apartarse de sus previsiones. Así en materia de emergencia económica o consolidación de deudas del Estado, el legislador provincial no puede apartarse de la legislación nacional, estableciendo plazos mas extensos pago de las obligaciones consolidadas[20] o pretendiendo substraer su patrimonio de la acción de los acreedores[21] contrariando los derechos y garantías que acuerda la ley civil, pues las relaciones entre acreedor y deudor son de la exclusiva competencia del Congreso nacional[22].

III. TRIBUTOS PROVINCIALES Y NORMAS SOBRE PRESCRIPCIÓN. DISTINTAS POSICIONES DOCTRINARIAS Y JURISPRUDENCIALES

A. Se advierten diversas interpretaciones doctrinarias respecto a si las normas del Código Civil referidas a las obligaciones se aplican a todas ellas incluidas las tributarias o no. Los autores se han ocupado del tema de la prescripción tanto en materia civil como tributaria, en esta última se pueden citar a EUSEBIO GONZÁLEZ, RAMÓN VALDÉS COSTA, DINO JARACH, GIULIANI FONROUGE, GARCÍA VIZCAÍNO, VILLEGAS, etc. quienes a su vez, se han encargado de dilucidar las atribuciones nacionales y provinciales al respecto dentro del federalismo argentino[23].

Las voces en la doctrina se nuclean en posiciones antagónicas que pueden ser calificadas como la privatista o civilista *versus* la publicista.

1. La primera posición que podríamos denominar *privatista o civilista* afirma que el régimen de la propiedad privada está contenido en el Código Civil en virtud del art. 75 inc. 12 de la CN, y que dicho corpus extiende o proyecta su capacidad reguladora a las deudas tributarias y en particular a su

[19] CSJN, 6/12/1961, "Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c. Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires s/ demanda contencioso administrativa", Fallos 251:379 (LLO).

[20] CSJN, 24/3/1992, "Provincia de Santiago del Estero c. YPF", La Ley, 1992-C, 431.

[21] CSJN, 15/12/1998, "Provincia del Neuquén c. Estado nacional", DJ, 1999-2, 301.

[22] CSJN, Fallos 61:19, 113:158, 119:117, 121:250, 133:161, 171:431, 172:11, 176:230, 182:498, 311:1795, 318:2660, entre muchos otros.

[23] ROBERTO A. COSUNDINO, "Sobre las facultades provinciales en materia de prescripción de tributos", en LLLitoral 1/1/2009, 969.

plazo de prescripción. Así, por más que las normas de cada provincia, relativas a impuestos provinciales, determinen lapsos más prolongados de extinción de obligaciones, prevalece la necesaria uniformidad que suministra el Código Civil en la materia[24].

De esta forma del texto expreso del art. 75, inc. 12 de la CN, limita a las provinciales a la hora de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza.

Ello llevaría a sostener que ningún código fiscal provincial o municipal debería reglar los modos de extinción de las obligaciones tributarias, no solamente la prescripción sino también el pago y la compensación, para dar cabida a la aplicación lisa y llana de las normas civiles.

Esta posición se basa en que la prescripción es un instituto de orden público creado para dar estabilidad y firmeza a los actos y negocios, sin distinciones, ostentando dos elementos fundamentales: la inacción de quien puede reclamar y el transcurso del tiempo. Aspectos estos que, considerando no sólo la utilidad social del instituto sino su regulación propia de la legislación común, no pueden quedar librados a tantas normas e interpretaciones como jurisdicciones puedan y deban intervenir en el conflicto entre un acreedor y su deudor[25].

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que "no basta apelar a la autonomía del Derecho Tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo […] uniformidad que no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de los poderes reservados"[26].

En función de lo expresado cabe recordar que de acuerdo con las previsiones del Código Civil, toda acción personal por deuda exigible prescribe a los diez años, salvo que exista una disposición especial que prevea un plazo de prescripción distinto (art. 4023 del Código Civil), como sucede con las obligaciones periódicas para las cuales el Código Civil ha previsto una prescripción de 5 años (art. 4027, inc. 3, del Código Civil). En la norma general de prescripción de 10 años quedaría incluida, por ejemplo, la acción de repetición de las sumas pagadas al Fisco por error o sin causa, mientras que

[24] WALTER F. CARNOTA, "La estructura constitucional de la obligación tributaria", en LL 2000-E-1036.

[25] JOSÉ PABLO DESCALZI, "Prescripción de tributos locales en la Corte", en DJ 19/5/2010, 1308.

[26] CSJN. *In re* "Martínez y Esquivel, Dora R. y otros c/Provincia de La Pampa" de 1967 (Fallos 269:373 Considerando 7), también en "Verdini" de 2004 (Fallos 327:3187).

Ingresos Brutos u otros impuestos provinciales periódicos quedarían alcanzados con la prescripción de 5 años del Código Civil. Además, el Código Civil dispone que la prescripción nace desde la fecha del título de la obligación (art. 3956 del Código Civil).

Podría resumirse entonces esta postura en que los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional de fondo; consecuentemente, no cabe a las provincias –ni a los municipios– dictar leyes incompatibles con lo que esa legislación común establezca. Por otro lado, la facultad del Congreso nacional de dictar los códigos de fondo (art. 75 inc. 12 CN), comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los distintos modos de extinción de las obligaciones.

2. Por otro lado, en la posición que podríamos denominar *publicista*, están quienes entienden que la obligación tributaria provincial se rige por normas y principios del Derecho Público local, ya que conforme a la regla de distribución de competencias en el federalismo argentino, cada legislatura provincial al crear tributos también puede fijar un plazo prescriptivo que podrá o no coincidir con el estipulado por la legislación civil.

En esta visión se defienden las potestades provinciales, y se interpreta que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso nacional no ha sido absoluta, y dentro de las atribuciones reservadas por ellas para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios. De allí que esa facultad engloba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria. De esta forma el Derecho Público provincial prevalece en su materia sobre el Código Civil, consecuentemente, la prescripción liberatoria de los tributos se rige por la norma local.

Se basa esta posición en el reconocimiento de autonomía del Derecho Tributario, tal como lo han afirmado GARCÍA BELSUNCE[27], JARACH[28], VILLEGAS[29] y CASAS[30], entre otros.

[27] HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *Temas de Derecho Tributario*, AbeledoPerrot, p. 27 y ss., *La autonomía del Derecho Tributario (A cuarenta años de mi primera clase universitaria),* Depalma, 1996.

[28] DINO JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, T. I, p. 7, 1ª ed., Buenos Aires, 1957.

[29] HÉCTOR VILLEGAS, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., ps. 124-131.

[30] JOSÉ OSVALDO CASÁS, "Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina", T. XIII, p. 293, en Doctrina Tributario de Errepar.

Coincidimos con GARCÍA BELSUNCE en cuanto a que "la uniformidad o unidad de la legislación nacional si bien no es un precepto, declaración o garantía constitucional, sino una forma de concretar el amplio mandato, de naturaleza más política que jurídica, que surge de su preámbulo, no está amenazada porque la legislación tributaria provincial pueda apartarse de la legislación de fondo si de ella no surge una violación evidente de las declaraciones, derechos y garantías constitucionales"[31].

Por su parte SPISSO[32], quien remite a GARCÍA BELSUNCE, sostiene que el Derecho Tributario tiene autonomía porque las instituciones que integran el Derecho Tributario tienen naturaleza propia que deriva del poder tributario; las relaciones que vinculan al fisco con los contribuyentes son de Derecho Público[33]; la fuente de las obligaciones en Derecho Civil y en Derecho Tributario es distinta, la voluntad de las partes o la ley en el primero y el poder coactivo del Estado en el segundo; las normas de Derecho Civil y de Derecho Tributario actúan frecuentemente en ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos[34]; las figuras del Derecho Civil actúan en las relaciones de las personas entre sí o con terceros, en tanto que los principios del derecho fiscal rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado, lo que quiere decir que aquellas y estos imperan en zonas que no son necesariamente subordinables las unas a las otras[35]; el Derecho Tributario no se atiene a los conceptos del Derecho Privado, las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil y viceversa[36]; en caso de silencio de la ley tributaria no hay que recurrir necesariamente a los principios del Derecho Privado, ya que sus fines pueden ser opuestos a los de aquella.

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa de Tributación Conjunta OEA-BID del año 1967, redactado por CARLOS M. GIULIANI FONROUGE (Argentina), RUBENS GOMES DE SOUSA (Brasil) y RAMÓN VALDÉS COSTA (Uruguay), consignó en la "Exposición de motivos: análisis del articulado", que: "Como consecuencia del principio de la autonomía del Derecho tributario que inspira el proyecto, los vacíos y oscuridades de las normas tributarias deben solucionarse recurriendo en primer término a los principios generales de esta rama jurídica. En ausencia de ellos, el intérprete

[31] HORACIO GARCÍA BELSUNCE, "La autonomía del Derecho Tributario frente a la legislación tributaria provincial", ED 87-895.

[32] RODOLFO SPISSO, "Proyección de los Códigos Nacionales sobre el Derecho Tributario provincial", en LL 3/6/2009, 6.

[33] CSJN, 11/12/1990 "O.S.N. c. Aquilino Colombo s/ ejecución fiscal", ED 140-737.

[34] CSJN, Fallos 251:379, cons. 14.

[35] CSJN, Fallos 211:1254.

[36] CSJN, Fallos 160:114, 166:383, 198:154, 203:161, 205:576.

puede acudir a los principios de otras ramas jurídicas, sin necesidad de seguir ningún orden predeterminado, ya que el Derecho Tributario no es excepcional con respecto a ninguna otra rama jurídica en particular. Deberá, como dice el Código, recurrirse a los principios que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario"[37].

Conforme a esta posición la prescripción de los tributos provinciales y municipales debe ser regulada por las respectivas legislaciones locales, en virtud de constituir materia reservada al estado provincial (arts. 121 y 126 de la CN); de ahí que las normas del Código Civil regulan la prescripción de los tributos provinciales y municipales sólo en aquellos casos en que las disposiciones locales remitan a ellas.

B. En lo que respecta a la jurisprudencia nos detendremos en algunos fallos emanados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que consideramos más importantes y que sientan una posición mayoritariamente a favor de la postura civilista aunque con matices.

a) La primera causa en comentario es "Obras Sanitarias de la Nación contra Colombo, Aquilino", fallada el 11 de diciembre de 1990, donde se resolvió que dado que el art. 59 de la ley 11.683 (t.o.1978), adopta como principio la prescripción quinquenal, coincidiendo el plazo allí fijado con el que en Derecho Privado comprende todo lo que debe pagarse por años o por plazos periódicos más breves (art. 4027, inc. 3 del Código Civil), la aplicación de igual plazo a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de Derecho Tributario y a las de Derecho Privado.

Estas consideraciones son reiteradas en julio de 1997, en la causa "Sandoval, Héctor c/Provincia de Neuquén"[38], entre otras.

b) Posteriormente *in re* "Filcrosa" fallada el 30 de septiembre de 2003 se sienta un posición mayoritaria y una interesante disidencia, siendo el precedentes más importante hasta el momento puesto que la misma Corte Suprema lo utiliza como *leading case* para resolver causas similares.

El caso tuvo su origen en la pretensión, en el concurso de Filcrosa S.A., de un crédito perteneciente a la Municipalidad de Avellaneda. La sentencia de la Sala E de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, confirmó lo resuelto por la instancia inferior en cuanto verificó el crédito municipal aplicando la prescripción decenal, rechazó la defensa de prescripción

[37] Ver "Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario", Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967, ps. 12 y 14.

[38] Fallos 320:1344, consids. 6 y 7.

opuesta por la sindicatura de la quiebra de Filcrosa S.A. Estimó que era jurisprudencia de esa sala que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso nacional no había sido absoluta y que, dentro de las atribuciones reservadas por ellas para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios. De allí, coligió que esa facultad englobaba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria, ya que de otro modo aquella devendría impotente. Concluyó en que el Derecho Público provincial prevalece en su materia sobre el Código Civil, consecuentemente, que la prescripción liberatoria de los tributos aquí cuestionados se rige por la norma local.

La Alzada sostuvo que en cuanto a la prescripción de los tributos locales, rige lo dispuesto por las normas provinciales y municipales, sin que resulte aplicable lo normado en el art. 4027, inc. 3, del Código Civil, ya que la reglamentación relativa a impuestos locales es una facultad privativa de las provincias –y de sus comunas–, no delegada al Estado nacional.

Contra dicho pronunciamiento se articuló el remedio extraordinario federal, el que fuera denegado; motivando el Recurso de hecho deducido por síndico en la causa "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda". En opinión del Procurador, cabía hacer lugar al recurso de hecho, declarar procedente el remedio federal, y revocar la sentencia, sosteniendo que la solución propuesta concordaba con los principios que fundan el establecimiento de un plazo de prescripción más corto para los créditos de devengamiento periódico, puesto que tiende a evitar que la desidia del acreedor ocasione al deudor trastornos en su economía, al acumularse un crecido número de cuotas al cabo del tiempo, sin que se advierta la imposibilidad de la comuna de obrar "con adecuada diligencia dentro de un plazo como el de cinco años, ya bastante prolongado, puesto que los modernos sistemas de computación pueden ser actualizados en el momento oportuno para detectar la nómina de los deudores y promover las acciones legales pertinentes en resguardo de sus intereses"[39].

Luego, por mayoría, y con la disidencia de PETRACCHI y MAQUEDA, el Máximo Tribunal advirtió que no es hecho controvertido que es facultad no delegada por las provincias al Gobierno bnacional la de establecer los tributos cuya verificación fue reclamada en autos. La cuestión litigiosa, en cambio, consiste en dilucidar si esa facultad incluye la de fijar la prescripción de los aludidos tributos o, en cambio, esta última corresponde a la Nación en razón de lo dispuesto en el art. 75, inc. 12, de la misma Constitución.

[39] Fallos 313:1366, considerando 13.

Al respecto recordó el Supremo Tribunal que esa cuestión ya había sido resuelta por esa Corte en varias oportunidades, en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecían de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo.

En consecuencia, en este voto mayoritario se señaló que esa doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del Derecho Público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inc. 12, este no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, establecerá también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.

Se agrega que debe tenerse presente que del texto expreso del citado art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos. Se sustenta así en la afirmación de que lo atinente a la prescripción no concierne al régimen impositivo previsto en la Constitución, esta solución respeta las previsiones de su art. 31, que imponen a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso nacional en ejecución de aquellos que sí lo han sido.

Por su parte, el voto en minoría de PETRACCHI y MAQUEDA se funda en que debe compararse el plazo de prescripción que establece la normativa local, frente al que regula la Nación en materia de tasas o impuestos (ver leyes 11.585 y 11.683); y en la medida en que el plazo de prescripción establecido en la legislación local no supere el establecido por la Nación para el cobro de las tasas nacionales, no resulta posible considerar que la provincia ha violentado el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que le impone el art. 75, inc. 12, de la Constitución nacional, ya que si la Nación ha entendido necesario modificar o precisar el plazo de prescripción previsto en los códigos de fondo, elementales razones de igualdad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto (considerandos 14 a 16).

De esta forma, la Corte Suprema en voto mayoritario convalidó la tesis civilista, por cuanto la facultad del Congreso nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta.

Desde este pronunciamiento a la actualidad las administraciones tributarias locales promovieron la adaptación de los Códigos y Ordenanzas Fiscales a este paradigma. Mientras tanto, la jurisprudencia de los Tribunales Inferiores ha sido fluctuante, algunos Superiores Tribunales de provincia se fueron enrolando en esta línea jurisprudencial y otros, como el de Mendoza, ha adoptado una posición intermedia.

c) En el 2004 la Corte Suprema resuelve el caso "Provincia del Neuquén contra Fuerza Aérea Argentina", el 29 de junio de 2004[40], e insiste en la posición adoptada en "Colombo", en cuanto a que la aplicación del plazo quinquenal a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de Derecho Tributario y a las de Derecho Privado.

Así se expresa que "en tal situación –se concluyó– viene a coincidir el plazo de prescripción quinquenal con la norma que regula la generalidad de los recursos impositivos y en la que en Derecho Privado comprende todo lo que debe pagarse por años o por plazos periódicos más breves (art. 4027, inc. 3, del Código Civil), por lo que la aplicación de igual plazo a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de Derecho Tributario y a las de Derecho Privado" (Fallos 313:1366). En este orden de ideas, cabe concluir que el plazo de prescripción de las tasas aeronáuticas es de cinco años. En consecuencia, los reclamos por períodos que excedan ese plazo se encuentran prescriptos".

d) El mismo año la Corte Suprema falla "Verdini, Edgardo Ulises c/Instituto de Seguridad Social de Neuquén" sentencia del 19 de agosto de 2004[41].

En este caso, el Tribunal Superior de Neuquén hizo lugar a la excepción opuesta por el Instituto de Seguridad Social del Neuquén, y declaró prescripta la demanda deducida por Edgardo Ulises Verdini. El particular pretendía obtener la reparación de los daños causados por la nulidad del acto administrativo que dispuso su suspensión como prestador del citado organismo.

La Corte Suprema resolvió fundamentándose en la causa "Filcrosa" y recordando que, de acuerdo con doctrina del Tribunal las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, "…pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de Derecho Público local (Fallos 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319;

[40] Publicado en LL 18/10/2004, 4, con nota de MARIO FOLCHI.

[41] CSJN, "Verdini, Edgardo Ulises c/Instituto de Seguridad Social de Neuquén", Fallos 327:3187.

285:209 y 320:1344)…". Mientras que PETRACCHI y MAQUEDA remiten a sus disidencias en la causa "Filcrosa".

e) Años más tarde, el Superior Tribunal reitera estas consideraciones en el caso "Recurso de hecho deducido por Casa Casmma S.R.L. en la causa Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)" del 26 de marzo de 2009.

En esta causa la mayoría de Tribunal hace suyos los considerandos del dictamen de la Procuradora Fiscal que en tal sentido expresa "es menester recordar que es conocida la jurisprudencia del Tribunal en cuanto a que no obstante que sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y que sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias (Fallos 25:365; 307:1094; 315:2386, entre otros). De allí deviene la conclusión de que carecen de fundamento las resoluciones de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, especialmente en supuestos como el presente, donde dicha posición fue expresamente invocada por el apelante".

Es importante destacar el pensamiento de ARGIBAY. quien se expide diciendo que un tema tan importante como lo es la prevalencia de las facultades de las provincias respecto a los tributos y todo lo que ello implica debería ser discutido en su ámbito propicio, el cual, es el Congreso de la Nación donde se encuentran los representantes de las provincias y de esa manera revertir todo el pensamiento sentado por el fallo "Filcrosa" que se toma como modelo para resolución de casos similares.

Expresamente señala: "Los agravios vinculados con el plazo de prescripción aplicable encuentran respuesta en los fundamentos dados por esta Corte en Fallos 326:3899. Con relación a este aspecto, entiendo oportuno señalar que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso 'Filcrosa' no ha merecido respuesta alguna del Congreso nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a estas un significado erróneo…". Y continúa: "Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas. A ello debe agregarse que en la

causa no se ha promovido seriamente la inconstitucionalidad de los artículos del Código Civil ni se ha articulado una crítica orientada a revisar esa interpretación que, mientras siga en pie, cuenta con la autoridad para gobernar la solución de casos similares o análogos a aquellos en los que ha operado como *ratio decidendi*.

Estas reflexiones de ARGIBAY ponen de manifiesto que el tema no se encuentra finiquitado, sino que el debate continúa y por ello, el llamado al Congreso de la Nación, donde constitucionalmente debería discutirse esta temática.

f) También en la causa "Municipalidad de Resistencia c. Lubricom SRL", el día 8 de septiembre de 2009, la Corte Suprema vuelve a expedirse remitiendo a la doctrina del caso "Filcrosa". Así para LORENZETTI, FAYT y ZAFFARONI el tema se resuelve con la doctrina del caso "Filcrosa" de 2003, mientras que PETRACCHI y MAQUEDA, se remiten a la disidencia que expresaron en el citado caso. ARGIBAY vuelve a recordar lo expresado en su voto en "Casa Casmma", y HIGHTON DE NOLASCO considera que lo resuelto por el Tribunal provincial no tiene relación con la solución del precedente en cuestión.

En efecto señala HIGHTON DE NOLASCO que según "Filcrosa S.A." (Fallos 326:3899), corresponde invalidar las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil. En efecto, a diferencia del precedente citado donde se cuestionaba una decisión que hizo primar el plazo decenal previsto en la normativa fiscal provincial, en la presente causa el *a quo* consideró que era aplicable a los impuestos y tasas el plazo de prescripción contemplado en el art. 4023 del Código Civil, descartando la prescripción quinquenal prevista en el art. 4027, inc. 3, del Código Civil. Al decidir de este modo, la corte provincial resolvió la cuestión con arreglo al derecho de fondo –al margen de señalar su concordancia en el caso con el ordenamiento tributario local–, de modo que la solución a que arriba HIGHTON DE NOLASCO sólo traduce una hermenéutica posible respecto de temas regidos por el derecho común, cuestión ajena –por su naturaleza– a la vía del art. 14 de la de la ley 48.

g) En el mismo año 2009, la Corte Suprema resuelve "Bruno, Juan Carlos c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", el 6 de octubre de dicho año, donde se trata de una acción promovida por Juan Carlos Bruno contra la provincia de Buenos Aires, para repetir las sumas que pagó indebidamente –dice– en concepto de impuestos al servicio de electricidad, que tacha de inconstitucionales. La demandada, en lo que interesa, opone como defensa la prescripción quinquenal, prevista tanto en los art. 118 y 119 de la ley provincial 10.937, como en los art. 56 y 61 de la ley nacional 11.683. El actor rechaza el planteo; indica que la legislación local no es aplicable y que

la acción de repetición de impuestos pagados a la provincia están sometidos al plazo genérico del art. 4023 del Código Civil (CC).

El Tribunal consideró, en lo pertinente, que "en los casos en que se persigue la repetición de sumas pagadas a una provincia por impuestos que se tachan de inconstitucionales, es de aplicación el plazo decenal de prescripción establecido por el art. 4023 del Código Civil" (cons. 3). Y con esta base, el cómputo de los plazos y la cita –entre otros precedentes clásicos– de "Filcrosa", rechaza la defensa opuesta por la demandada.

La disidencia también estuvo a cargo de PETRACCHI y MAQUEDA, que además de remitirse a los fundamentos de la disidencia en "Filcrosa", expresaron –en lo puntual– que "la aplicación del plazo de prescripción contemplado por el art. 4023 del Código Civil (a los supuestos de repetición) está supeditada a que la materia no se encuentre regulada de otra forma por las leyes especiales, condicionamiento que no se verifica en materia de repetición de impuestos frente al régimen específico sancionado por la ley 11.683 y que, por ende, lleva a descartar la operatividad de aquel plazo genérico" (cons. 6, párr. final)[42].

h) Más recientemente, en la causa "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - ejecutivo - apelación - recurso directo", fallado el 1 de noviembre de 2011, la Corte Suprema remitió al Dictamen Fiscal. En tal dictamen se hizo referencia a que el punto en litigio se circunscribe a dilucidar si el código tributario local puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, que se halla regulado en el art. 3956 del Código Civil. Advierte que esta cuestión es sustancialmente análoga a la ya resuelta en Fallos 326:3899, entre otros, por los que se sostuvo que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que este fijo su cómputo.

Por su parte MAQUEDA, remite a la disidencia que sostuvo con PETRACCHI en "Filcrosa".

3. Posición particular es la que adopta el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires *in re* "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/Queja por recurso extraordinario denegado", de fecha 17 de noviembre de 2003 ya que se expidió en criterio contrario al precedente "Filcrosa" de la Corte nacional.

[42] Ver el comentario de JOSÉ PABLO DESCALZI, "Prescripción de tributos locales en la Corte", en DJ 19/5/2010, 1308.

En este trascendente fallo, entre muchos otros argumentos, expreso que: "La Ciudad Autónoma de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación previsto en el art. 75 inc. 2 de la Constitución nacional, y dentro del ejercicio de tales potestades es lógico que pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad". También dicho que el criterio de la CSJN avanza peligrosamente por sobre las autonomías provinciales, en un sentido centralizador, impropio de nuestro orden jurídico básico (régimen federal).

4. Por su parte, en el caso de la provincia de Mendoza, cabe destacar que la Suprema Corte de Justicia provincial también se ha ocupado del controvertido tema, defendiendo una posición intermedia entre la civilista y la publicista.

a) En una importante causa fallada en marzo de 2000, caratulada "Castro y Cía. S.R.L. c/Gobierno de Mendoza p/apa"[43] la Suprema Corte mendocina sienta una postura distinta a la que con posterioridad, la Corte Nacional fijó en "Filcrosa", aunque se arriba a la misma postura en torno a la aplicación del plazo quinquenal de prescripción de los tributos provinciales.

Entrando en el análisis de "Castro", se sintetizan las principales posiciones existentes en torno de la competencia para establecer plazos de prescripción de tributos provinciales y son las siguientes: *a*) la que niega a las provincias la facultad de fijar plazos de prescripción en las acciones relativas a créditos fiscales; *b*) la que acuerda a la provincia la facultad de crear el impuesto y prever plazos de prescripción; y *c*) la ecléctica, que reconoce la facultad provincial siempre que se ejerza razonablemente. Además, se citan importantes fallos de la Corte Suprema de la Nación como asimismo, los precedentes de la misma Suprema Corte en torno al tema.

La Sra. Ministro preopinante KEMELMAJER DE CARLUCCI, siguiendo a GARCÍA BELSUNCE, entre otros, sostiene la tesis ecléctica o intermedia, ya que, acorde con los antecedentes del Tribunal, entiende que en el caso en análisis, el plazo de diez años fijado por el Código Fiscal provincial para los impuestos patrimoniales es irrazonable al integrarlo al resto del sistema, debiendo aplicarse el quinquenal conforme a lo dispuesto por el art. 4027 del CC.

Los principales fundamentos de tal posición son los siguientes:

a.1. En relación con la interpretación de las normas fiscales, se hace aplicación de la doctrina extraída del importante fallo de la Corte nacional "Obras

[43] Revista Jurisprudencia de Mendoza, nro. 56, ps. 43/62.

Sanitarias de la Nación c/Colombo" –citado en el provincial "Castro" y en esta resolución–, donde se afirma que "… en materia de interpretación de las normas tributarias puede decirse que su exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa, debiendo recurrirse a los principios de derecho común, con carácter supletorio posterior, cuando aquellas fuentes no resulten decisivas" (ED 140-734).

Se advierte con claridad que la Corte Nacional entiende que debe recurrirse primeramente a la legislación de Derecho Público local en materia tributaria y con carácter supletorio posterior debe acudirse al Código Civil. "En otros términos, las leyes tributarias pueden crear plazos de prescripción", interpreta la Dra. KEMELMAJER DE CARLUCCI, y agrega "… es cierto que el Tribunal lo afirma respecto de leyes tributarias nacionales, pero como dice García Belsunce, en principio, lo que se predica del poder tributario nacional debiera sostenerse respecto del provincial" (del voto preopinante en la causa "Castro").

a.2. En segundo lugar se hace referencia a que tales facultades tiene como límite el principio de razonabilidad en estrecha relación con el caso concreto sometido a decisión.

Enseña el maestro BIDART CAMPOS que la regla de razonabilidad está condensada en el art. 28 de la CN –y en el art. 48 de la Constitución de Mendoza– y tiene por finalidad preservar el valor justicia en el contenido de todo acto de poder, e incluso de los particulares. Y agrega que fundamentalmente, "… la razonabilidad exige que el 'medio' escogido para alcanzar un *fin* válido guarde proporción y aptitud suficiente con ese fin: o que haya *razón* valedera para fundar tal o cual acto de poder"[44].

a.3. De esta forma, al analizar las normas provinciales que imponen plazos de prescripción en materia tributaria cabe aplicarles el principio de razonabilidad y en el caso concreto analizar si se ajustan al valor justicia.

En este sentido, en el caso "Castro" se dijo que "… la provincia puede, en principio fijar plazos de prescripción, siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo".

En el mismo fallo se entendió que un plazo de prescripción de diez años era irrazonable al integrarlo al resto del sistema, porque, primeramente, el plazo de cinco años impide que la acumulación de las prestaciones por la

[44] GERMÁN BIDART CAMPOS, *Manual de la Constitución reformada*, T. I, Ediar, Buenos Aires, 1996, ps. 517.

negligencia o tolerancia del acreedor termine por agobiar a un deudor que hubiese podido cumplir si se le hubiese exigido regularmente el pago; y en segundo lugar, los adelantos técnicos que caracterizan a esta época, permiten conocer rápidamente la situación de miles de contribuyentes por lo que, el plazo de diez años otorgado al Estado importa un abuso del derecho.

Otros autores también han sostenido esta posición como por ejemplo, CHRISTENSEN, quien afirma que "… si el Estado provincial deja transcurrir más de cinco años sin perseguir su crédito fiscal está denotando una desidia que merece ser castigada […] los modernos sistemas de computación puede ser utilizados en el momento oportuno para detectar la nómina de contribuyentes morosos y en consecuencia incoar las acciones tendientes al cobro, que corresponda según el caso"[45].

b) Años más tarde, la misma Suprema Corte reitera sus consideraciones por ejemplo en la causa "Félix Montilla" del 27 de septiembre de 2004 (L.S. 341-87) donde sostiene la aplicación del plazo de cinco años con fundamento en el art. 4027 inc. 3 del CC y cita importantes pronunciamientos de otros tribunales superiores de otras provincias.

c) Mientras que en la causa "Danilo de Pellegrin" del 8 de agosto de 2007 aplica el plazo decenal por tratarse de una obligación tributaria de prestación única, derivada del control de una obra determinada. Se afirma que no corresponde aplicar el plazo de cinco años previsto en el art. 4027 inc. 3 del Código Civil al caso de autos, toda vez que no se trata del cobro de tasas municipales periódicas, sino de un derecho o aforo de edificación parcialmente impago, correspondiendo el plazo decenal del art. 4023 del CC.

En tal causa además se dijo que: "El plazo decenal, si bien extenso, permanece legítimamente en la legislación fiscal nacional (art. 59 ley 11.683), tal como lo reconoce la Corte Federal en su precedente del 29/6/2004 (ED 209-371 y LL 2004-F-493, aunque en ese caso aplicó el plazo quinquenal, pues se trataba de tasas pagaderas mensualmente, por ocupación de aeropuertos). (d) Otros superiores tribunales de provincia han aceptado el plazo decenal para deudas reconocidas por el contribuyente que han sido asumidas como un capital único pagadero en plazos (Ver S.T. Entre Ríos, 25/11/2005, ED 219-607), circunstancia acaecida en autos".

d) Por último, nos detendremos en la causa fallada el 23 de agosto de 2012, "Dirección General de Rentas en J: 316.212/43.245 Dirección General de Rentas c/Pickelados Mendoza S.A. p/apremio s/cas.", donde la Suprema Corte provincial afirmó que prevalecen las normas del Código Fiscal en torno

[45] EDUARDO A. CHRISTENSEN, "La prescripción en materia tributaria en la provincia de Buenos Aires", en Periódico Económico Tributario, Nº 169, Buenos Aires, 1998.

a las causales de suspensión e interrupción de la prescripción de tributos provinciales, por sobre el Código Civil aunque aplicando un test de razonabilidad.

En primer lugar, este pronunciamiento sigue los lineamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto ha precisado que "los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público" (Fallos 152:208; 218:596; 282:101; 288:279).

En segundo lugar, rescata la tesis intermedia sostenida en el fallo "Castro", ya citado, por el cual la provincia puede, en principio, fijar plazos de prescripción siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo. En este punto, no deja de advertir el Tribunal mendocino que los precedentes sentados por la Corte Suprema Federal en "Filcrosa" como "Casa Casmma" son casos resueltos en el marco de un proceso concursal –ambos son incidente de verificación tardía– es decir, con las reglas propias de estos y en los cuales uno de los pilares es el respeto a la pars conditio y por ende, resulta necesaria la uniformidad en los créditos concurrentes. Situación que no se da en el caso "Pickelados" ni en "Castro", indicando además que no hubo un análisis detallado de los aspectos de interrupción de la prescripción en dichas causas.

En tercer lugar, sostiene que la potestad de gravar no se agota con la creación de la obligación tributaria que tiene como acreedor al Fisco Provincial y como deudores a los sujetos imponibles, sino que también resultan necesarias ciertas normas para hacer efectivas tales obligaciones. En tal sentido, si bien es cierto que la obligación tributaria como toda obligación se rige por el Código Civil; no existe óbice alguno en que las provincias dentro de sus facultades regulen algunos aspectos siempre que esta regulación no se advierta como irrazonable y/ contraríe la unificación del derecho de fondo.

En efecto, continúa el fallo, afirmando que no puede soslayarse que tal potestad engloba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria, ya que de otro modo aquella devendría impotente. A modo de ejemplo, en el ámbito nacional, la ley 11.863 dispone y regula la materia de prescripción dentro del procedimiento tributario en forma diferente al Código Civil (arts. 56 en adelante).

De esta forma, concluyó que corresponde aplicar las normas del Código Fiscal sobre interrupción de la prescripción ya que no se advierte en el caso la irrazonabilidad ni tampoco que vayan en desmedro de la legislación de fondo.

IV. ALGUNAS CONCLUSIONES A FAVOR DE LA DEFENSA DE LAS POTESTADES PROVINCIALES

Cabe hacer hincapié en que las provincias al ejercer su potestad tributaria dan nacimiento a relaciones que no son contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público[46].

De ahí que el poder tributario de los distintos órdenes de gobierno en el federalismo argentino esté determinado por la Constitución nacional, que efectúa una asignación de competencias en materia tributaria entre los diferentes órdenes implicados, es decir, Nación, Provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Municipios. No puede soslayarse que el gobierno federal es de poderes limitados, pues sólo posee los que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental y que estas, en cambio, tienen poderes tributarios amplios; aún cuando con el tiempo se le hayan ido ampliando las facultades del Gobierno nacional, como asimismo los límites constitucionales y legales existentes.

Como bien señala SPISSO "el ejercicio concurrente de facultades tributarias por parte de la Nación, las provincias y sus municipalidades impone la indispensable coordinación, so pena de desnaturalizar el programa constitucional. En ese sentido, interesa puntualizar que la Constitución es un conjunto de principios y de normas que integran un sistema orgánico, cuyas disposiciones deben interpretarse armónicamente en función de la filosofía política que las inspira"[47].

En este sentido, defendemos la posición que entiende que la provincia puede, en principio, fijar plazos de prescripción respecto a las obligaciones tributarias por ella creadas, siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo.

El juego armónico y cooperativo en el ejercicio de las competencias tributarias de los distintos órdenes de gobierno lleva a interpretar que las cláusulas del Derecho Civil son de aplicación supletoria en la esfera del Derecho Público, correspondiéndole al Poder Judicial, a través del control de constitucionalidad, detectar las ausencias de razonabilidad u otras violaciones a garantías constitucionales.

[46] CSJN. Fallos 152:208, 218:596, 282:101, 288:279.

[47] RODOLFO SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, 2ª edición, actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 96/97.

ESTUDIOS DE DERECHO PÚBLICO

Director

ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA

Prólogo

ALBERTO ANTONIO SPOTA (h)

Autores

ÁBALOS - ACUÑA - ALONSO REGUEIRA - ALTERINI - ÁLVAREZ TAGLIABUE - AMAYA - ASCÁRATE - BASTERRA - BESTARD - BONAVERI - BUTELER - CALDERÓN - CANDA - CARDACI MÉNDEZ - CARLÍN - CARNOTA - CASARINI - CAYSSIALS - CHIACCHIERA CASTRO - DAMSKY - DANESI - DIANA - DUBINSKI - FERRARA - FERRER ARROYO - FREEDMAN - GALLEGOS FEDRIANI - GARCÍA RAJO - GONZÁLEZ MORAS - GUSMAN - IVANEGA - KODELIA - LAVIÉ PICO - LÓPEZ MENDOZA - MAQUEDA FOURCADE - MARANIELLO - MÁRQUEZ - MARTÍNEZ - MIGLINO - MONTI - MORENO - MUÑOZ - OLMOS SONNTAG - PALACIOS - PÉREZ HUALDE - REJTMAN FARAH - RIQUERT - ROSATTI - SÁ ZEICHEN - SACRISTÁN - SANABRIA - SPOTA - THEA - TREACY - URRESTI - URTUBEY - VÍTOLO - VITTADINI ANDRÉS - VIVACQUA - VOCOS CONESA -

ASOCIACIÓN DE DOCENTES

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

1ª Edición: Diciembre de 2013

Estudios de Derecho Público / Edgardo Tobías Acuña ... [et.al.] ; prólogo de Alberto Antonio Spota. - 1a. ed. - Buenos Aires : Asociación de Docentes - Facultad de Derecho y Ciencias Sociales - UBA, 2013.

1200 p. ; 23x16 cm.
ISBN 978-987-97935-7-2

1. Derecho Público. I. Regueira, Enrique Alonso, coord. II. Spota, Alberto. Antonio, prolog.
CDD 340

Edición:

© Asociación de Docentes
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad de Buenos Aires

Prohibida su reproducción total por cualquier medio, sin expresa autorización de la editora. Permitida su reproducción parcial con la indicación expresa y clara de la editora, artículo, autor y página.
Todos los trabajos son de la responsabilidad exclusiva de los autores.

(Las opiniones vertidas en este trabajo son responsabilidad exclusiva del autor)

Asociación de Docentes
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad de Buenos Aires
Av. José Figueroa Alcorta 2263
(C1425CKB) Buenos Aires - Argentina