



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

---

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN  
TRIBUTACIÓN**

---

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

---

La prescripción en los tributos, el principio de seguridad  
jurídica. Legislación comparada. Y propuesta de reforma  
legislativa

---

**AUTOR: MAYRA VANESA HERRERA**

**TUTOR: DRA. SARA TELIAS**

**SEPTIEMBRE 2019**

---

## Contenido

<b>Glosario .....</b>	<b>3</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>4</b>
<b>1- Principios Constitucionales: Definición .....</b>	<b>6</b>
1.1 Principio de Legalidad .....	6
1.2 Principios de Igualdad y de generalidad.....	7
1.3 Principio de Seguridad Jurídica.....	7
<b>2- Principios básicos-Definiciones.....</b>	<b>8</b>
2.1 Prescripción: Definición y Naturaleza Jurídica .....	8
2.2 Prescripción Vs Caducidad .....	9
2.3 Oportunidad.....	9
<b>3- La Prescripción y los principios tributarios .....</b>	<b>10</b>
<b>4- Legislación Local, Normas de Fondo vs. Normas locales. ....</b>	<b>11</b>
4.1 Código Civil de Velez Sarfield .....	11
4.2 Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.....	12
4.3 Constitucionalidad de la legislación en los códigos locales .....	13
4.4 La Prescripción en la Ley 11.683 .....	14
4.4.1 Acción de Repetición .....	15
4.4.2 Suspensión e Interrupción - Su interpretación. ¿Amplia o restrictiva? .....	15
<b>5- Legislación Comparada .....</b>	<b>18</b>
5.1. América .....	18
5.1.1. Perú .....	18
5.1.2. Chile .....	18
5.1.3. Estados Unidos.....	19
5.2. Europa .....	20
5.2.1. España. ....	20
5.2.2. Alemania. ....	20
<b>6- Jurisprudencia .....</b>	<b>21</b>
6.1 FILCROSA S.A.s/ concurso s/incidente de verificación. Municipalidad de Avellaneda. CSJN 30/9/2003 .....	21
6.2 Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía promovido por Municipalidad de La Matanza?. CSJN 26/3/2009.....	21
6.3 Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés. CSJN 1/11/2011. ....	21
6.4 Gobierno de la CABA c/Bottoni. CSJN 6/12/2011 .....	22
6.5 Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado. Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad) 17/11/2003.....	23
6.6 Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido. Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad). 23/10/2015. ....	24
<b>7- Conclusión.....</b>	<b>26</b>
<b>8- Bibliografía .....</b>	<b>28</b>

**Glosario**

- Art.: Artículo.
- BO: Boletín Oficial
- CABA: Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- CC.: Código Civil de Vélez Sarfield. Ley 340
- CCyCN: Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994
- CN: Constitución Nacional
- C.P.C.E.C.A.B.A.: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación
- DGI: Dirección General Impositiva
- DGR: Dirección General de Rentas
- GCBC: Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires
- Inc. Inciso
- LPT: Ley de Procedimiento tributario- Ley 11.683
- TFN: Tribunal Fiscal de la Nación
- S.A: Sociedad Anónima
- S.R.L: Sociedad de Responsabilidad Limitada

## **Introducción**

A lo largo de los años, el instituto de la prescripción ha sido objeto de controversias en materia impositiva y sobre todo, en relación al cumplimiento de principios fundamentales de la tributación, como lo son los principios de seguridad jurídica, de legalidad e igualdad.

Particularmente, creo que es de suma importancia abordar este tema, tanto a nivel local así como en relación a la legislación de otros países, que en algunos casos, como en España, han evolucionado garantizando seguridad a los contribuyentes, acortando los plazos de prescripción, y logrando así también una mayor eficiencia de los organismos de contralor, que en pos de resguardar las arcas fiscales deben cumplir con plazos de verificación y control más estrictos.

Asimismo, resulta de interés estudiar a nivel local los tributos provinciales y municipales, en los cuales podemos observar que se dispensa un tratamiento dispar en función a la jurisdicción en la que se encuentra radicado el contribuyente.

Recientemente, con las modificaciones introducidas por el Código Civil y Comercial de la Nación, se observan nuevos lineamientos y un cambio radical en el escenario para los contribuyentes, quienes habían encontrado un grado de seguridad y amparo en la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas FILCROSA S.A. s/concurso s/incidente de verificación, Municipalidad de Avellaneda.<sup>1</sup>, Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía promovido por Municipalidad de La Matanza<sup>2</sup>, Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés. CSJN 1/11/2011<sup>3</sup>.

El nuevo paradigma nos lleva a cuestionarnos no sólo el cumplimiento de principios tributarios, sino también quien tiene potestad para definir este tipo de normas, si el Estado Nacional o las provincias y sus municipios.

Es por ello, que el presente trabajo tiene por objeto analizar el instituto de la prescripción y su relación con los principios tributarios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad. Analizar e interpretar las normas que lo encuadran y definen este instituto tanto a nivel nacional como local y su correlación con legislación comparada. Debido a la gran cantidad de provincias y municipios que hay actualmente en nuestro país, y que dicho análisis excede el objeto del presente trabajo, solo se tomarán como muestra algunos de ellos

---

1 CSJN 30/09/2003, FILCROSA S.A.s/ concurso s/incidente de verificación. Municipalidad de Avellaneda.

2 CSJN 26/03/2009, Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía promovido por Municipalidad de La Matanza”.

3 CSJN 01/11/2011, Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés.

para poder hacer un correcto análisis en cada caso. Así como se comparará con la legislación europea y de algunos países del Mercosur.

Asimismo, se intentará comprender y definir a quién corresponde la potestad de dictar ciertas normas y qué sucede en un sistema federal en el que cada jurisdicción tiene sus códigos fiscales; si esta situación no vuelve más vulnerable la posición del contribuyente y qué herramientas tiene este a efectos de defender sus derechos; cómo afecta esto al cumplimiento del principio de seguridad jurídica y si está asegurada en todos los casos la tutela judicial efectiva.

## **1- Principios Constitucionales: Definición**

Como punto de partida, se vuelve necesario poder definir que son los “principios constitucionales de la tributación”. Ángel Schindel los ha definido como “normas o pautas fijadas por la Constitución Nacional que limitan y reglamentan el ejercicio del poder tributario. Asimismo, remarca que cabe agregar a estas normas constitucionales, los tratados internacionales que, a partir de la reforma del año 1994 tienen rango constitucional”<sup>4</sup>.

### **1.1 Principio de Legalidad**

Este principio, que hemos aprendido a recitar de memoria como “no taxation without representation” o “nulum tributum sine lege” tiene sus primeros antecedentes por escrito en la Carta Magna del Rey Juan sin Tierra en el año 1215. Esta premisa, tal como enseña Spisso citando a Germán Bidart Campos “responde al concepto de despersonalización y legitimidad racional”<sup>5</sup>. Agrega el mismo autor que “todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, y ajustarse a lo que ellas disponen”<sup>6</sup>.

Este, al igual que la mayoría de los principios tributarios, guarda estrecha relación con otros. Deben analizarse en forma conjunta, por ejemplo, con los principios de igualdad, de reserva de ley, de irretroactividad, entre otros.

Pero cabe preguntarse sobre qué elementos se debe aplicar el principio de legalidad, cuáles son los elementos que hacen a la materia tributaria que deben estar definidos por una Ley. Dino Jarach ha definido que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva. ... es la ley la que debe establecer el criterio con el que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, también por la ley.<sup>7</sup>

---

4 Schindel, Angel, (2009), Contribuciones: Principios Constitucionales de la tributación. Aporte a la obra: Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, Buenos Aires, Argentina.

5 Spisso, Rodolfo. (2009) Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Argentina, editorial Abeledo Perrot, 4° edición. pág. 213

6 Ibidem pag.213

7 Ídem pág. 221

Nuestra Constitución Nacional, en sintonía con las constituciones de la mayoría de los países, ha receptado y consagrado este principio tanto en el artículo 17, que establece que “sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art.4°”; como en el artículo 19 que reza que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”. Adicionalmente, el principio se ve consagrado en el texto de los artículos 4, 52, 75 inc 1 e inc 2, 99 inc 3 y 100 inc 7.

Como síntesis de este principio y de los artículos de nuestra Constitución Nacional, que en mérito a la brevedad no serán transcritos, nos delimita el accionar en materia de derecho tributario circunscripto a las leyes, que deben surgir del Congreso de la Nación y deben, como garantía de la relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes, estar fundados en los derechos y garantías constitucionales. Es decir, nuestra Carta Marga define las potestades tributarias entre las provincias y la Nación.

En diversos casos se ha llegado a la CSJN por cuestionamientos a este principio, por entender que había sido violado. Ejemplo de ello es la causa "Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo" de fecha 6 de junio de 1995.

## **1.2 Principios de Igualdad y de generalidad**

Este principio puede ser abordado desde un punto de vista general, que surge de la Constitución Nacional y hace referencia a la igualdad ante la Ley, consagrado en el artículo 16; y desde el punto de vista tributario, como lo ha definido Schindel, “igualdad como base del Impuesto y de las cargas públicas”<sup>8</sup>.

Asimismo, guarda directa relación con el principio de generalidad, que se puede definir como dar igual trato a los sujetos en igualdad de condiciones – análisis horizontal y desigual trato a los sujetos que se encuentren en distintas condiciones – análisis vertical-. Es decir, el peso tributario que cada uno debería soportar, debería ser igual al que soporta quien tiene la misma expresión de capacidad contributiva.

## **1.3 Principio de Seguridad Jurídica**

Este principio, dada la importancia que reviste, también ha sido receptado por la Constitución Nacional a lo largo de todo su texto y por la doctrina en forma generalizada.

Adam Smtih ya lo definía en el S XVIII, al decir que “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario”<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Ídem (6)

<sup>9</sup> Ídem pág. 203

Un sistema tributario presupone la articulación ordenada de sus normas, la precisa determinación de las figuras y relaciones entre ellas. Sólo así se satisface el principio de seguridad jurídica, que a partir de su reconocimiento entre los derechos naturales e imprescindibles del hombre por la Declaración de los Derechos humanos del hombre y del ciudadano, se lo ha considerado unido indisolublemente con la concepción del estado de Derecho.<sup>10</sup>

En la actualidad podemos hacer extensivo este concepto a la situación que se presenta ante la modificación del Código Civil y Comercial de la Nación en lo referente al instituto de la prescripción. ¿No sería incierto plantear al contribuyente que en materia de prescripción, los plazos dependerán de la jurisdicción en la cual desarrolle sus actividades? ¿No podríamos entender que es arbitrario que cada provincia, según su conveniencia, fije plazos distintos con fines meramente recaudatorios y no de fiscalización y control?

## **2- Principios básicos-Definiciones**

### **2.1 Prescripción: Definición y Naturaleza Jurídica**

La prescripción puede definirse como la formalización de una situación de hecho por el paso del tiempo, que tendrá como consecuencia la adquisición (prescripción adquisitiva o usucapión) o extinción (prescripción liberatoria) de una obligación.

Si bien, es una acción relacionada con el transcurso del tiempo, estas dos formas, por así definirlo, de prescripción, guardan una gran diferencia. La usucapión tiene como efecto la adquisición de un derecho real que implica la posesión por el mero transcurso del tiempo. Por el contrario, la prescripción liberatoria tiene por efecto la extinción o desaparición de un derecho real. Pero cabe aquí aclarar que lo que prescribe es la acción del acreedor del derecho, convirtiéndose así en una obligación natural.

Desde el punto de vista tributario, podemos decir, que nos encontramos frente a casos de prescripción de tipo liberatoria, ya que el contribuyente se ve “librado” de cumplir con la obligación tributaria dado que el fisco pierde la acción para reclamar dicha obligación. Lo mismo sucede en relación a la facultad del contribuyente de reclamar al fisco en casos de repetición por pagos erróneos o en exceso. Como se comentó en el párrafo anterior, se produce un cambio en el carácter de la obligación y pasa está a ser natural.

---

<sup>10</sup> Ídem pág. 207



## **2.2 Prescripción Vs Caducidad**

Otro instituto del derecho general es la caducidad, que, por su relación con el paso del tiempo, muchas veces, es erróneamente equiparado a la prescripción. Si bien es verdad que en ambos casos influye el transcurso del tiempo sobre las relaciones jurídicas y sus efectos, son dos institutos con marcadas diferencias.

Como se definió anteriormente, la prescripción representa la formalización de una situación de hecho por el paso del tiempo, que tendrá como consecuencia la adquisición (prescripción adquisitiva o usucapión) o extinción (prescripción extintiva) de una obligación.

En principio, podemos definir “Caducidad” como pérdida de la validez o efectividad de un documento, ley, derecho o costumbre, generalmente por el paso del tiempo.

En materia jurídica, podemos definirla como la pérdida de la acción o de un derecho por falta de acción del titular en un determinado lapso o por incumplimiento de las condiciones.

Algunos aspectos importantes a modo de ejemplo son, que la caducidad, a diferencia de la prescripción nace sometida a un término fijo de duración, prescindiendo de negligencia del titular para que se configure. Otra diferencia, de gran importancia en el marco procesal, es que la prescripción, debe interponerse como defensa y no puede ser declarada de oficio, situación que si opera en el caso de caducidad, que opera en forma automática.

Podría resumirse que, en la caducidad, no importan las condiciones subjetivas u objetivas del caso, sino el mero transcurso del tiempo previamente definido.

## **2.3 Oportunidad**

Como fuera señalado en el punto anterior, la prescripción no puede ser declarada de oficio, sino que debe ser solicitada en forma expresa por quien quiera ejercerla. Cabe preguntarse entonces, ¿cuándo debe interponerse?

Conforme lo establece el Código Civil de Vélez Sarfield en su art. 3.962, “la prescripción debe oponerse al contestar la demanda o en la primera presentación en juicio que haga quien intente oponerla”.

En el ámbito tributario, en muchas causas, el Tribunal Fiscal de la Nación, ha considerado que el recurso fue presentado en forma extemporánea y por tanto lo ha rechazado, debido a que el contribuyente no ha cumplido con dichos tiempos. Así, ha fallado en la causa “Siam Di Tella Ltda.- TFN- Sala A- 21-7-1972”, causa en la que el Tribunal ha

indicado que el contribuyente debió oponer su defensa al momento de interponer el recurso de apelación contra la Resolución de la DGI.

Lo mismo, ha resuelto en la causa “Ortolani, Mario – TFN- Sala D 29-11-1994, en la cual sostuvo que “la prescripción debe oponerse al momento de interponer el recurso de apelación ante dicho tribunal, es decir, cuando deben plantearse los agravios y oponer las excepciones que consideren pertinentes.”<sup>11</sup> Esto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 171 de la Ley de Procedimiento tributario, que en cuanto al procedimiento ante el TFN, lo encuadra como una excepción de previo y especial pronunciamiento.

Ante un juicio de ejecución fiscal puede también interponerse la prescripción, pero aquí debe tenerse en cuenta que el plazo para hacerlo es dentro de los 5 días desde la fecha de intimación de pago, dado que está definida como una de las excepciones que admite el artículo 92 de la Ley 11.683 frente a esta situación.

### **3- La Prescripción y los principios tributarios**

Este apartado tiene por objeto sintetizar la relación entre los dos puntos anteriores, es decir, analizar como el instituto de la prescripción y la aplicación de este por parte del fisco debe estar circunscripta a los principios establecidos en nuestra CN.

Con relación al principio de Legalidad, se concluyo que toda norma debe emanar de una Ley sancionada por el Congreso de Nación y que no debe ser opuesta a los principios y garantías velados en nuestra Constitución. Asimismo, que los códigos de fondo son los que deberían definir con carácter general este tipo de principios para garantizar su aplicación en todo el territorio de la Nación Argentina. Esta primera premisa, se observa, se cumple en nuestra legislación local. Está contemplado en el CCyCN, así como en las leyes nacionales (LPT) y en las leyes locales (Códigos tributarios provinciales y ordenanzas municipales). Tema aparte constituye cuestionar si las provincias y municipios mantienen o no la potestad para establecer en sus códigos fiscales, términos distintos a los definidos en los códigos de fondo nacionales.

Al estudiar la relación con el principio de igualdad y generalidad, como mencione en el título 1.2 del presente trabajo, partiendo de la CN, implican, en síntesis, (ya que fue explicado en el citado apartado) igualdad ante la Ley para todos los contribuyentes y en igualdad de condiciones. Es decir, que cada contribuyente, que tenga las mismas condiciones y expresiones de capacidad contributiva, debe tener igual tratamiento en todo el territorio de

---

<sup>11</sup> Acevedo, Rodolfo, Romina Caputo, (diciembre 2014) Atractivo Enfoque del Instituto de la Prescripción Liberatoria en materia tributaria, Buenos Aires, Argentina, Consultor Tributario N° 94, editorial Errepar

la Nación Argentina. Pero nos enfrentamos a un problema si consideramos los cambios que se introdujeron en la materia de prescripción con la sanción del nuevo CCyCN, al atribuir a los fiscos locales potestad para definir los plazos. Esto radica en que un contribuyente, que tenga actividad en distintas jurisdicciones, podría llegar a tener plazos de prescripción y formas de computo de los mismos distintos, dependiendo la provincia o municipio en el que tenga actividad. O peor aún y en violación del principio de igualdad, un contribuyente puede encontrarse en una situación peor que otro que opera en una provincia distinta.

También se muestra en contra del principio de no discriminación, cuyo estudio, generalmente se hace en relación con las exenciones y desgravaciones, pero que por la distinción que habilita la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación puede hacerse extensivo su análisis a la situación en que cada contribuyente queda expuesto en las distintas provincias y municipios.

Por ultimo y en relación con lo planteado en el titulo 1.3. Seguridad Jurica, claramente se produce un choque con este principio si no se garantiza igual tratamiento en cada uno de los lugares en que un sujeto desarrolla su actividad. Se le quita capacidad de un planeamiento integral y definición de estrategias de negocio claras para cada lugar en el que se desarrolla.

Sin embargo, entiendo que con relación a este principio también cabe analizar los plazos de prescripción y las facultades del fisco para tornarlo mas largo, ya sea a través de lo que considera causales de interrupción o suspensión, o como hemos visto, por la capacidad que tiene de lograr una extensión de 120 días, durante procesos de fiscalización de periodos próximos a prescribir. Se puede ver en muchos casos que el fisco, en lugar de lograr mayor eficiencia en ejercicio de su potestad de fiscalización y verificación, se toma años en resolver una determinación de oficio por ejemplo, porque se ve amparado en herramientas que nuestra propia legislación le ha dado. Esto termina generando situaciones de injusticia que no generan más que una violación al principio de seguridad jurídica.

#### **4- Legislación Local, Normas de Fondo vs. Normas locales.**

##### **4.1 Código Civil de Velez Sarfield**

El Código Civil redactado por Dalmasio Vélez Sarfield, que se encontró en vigencia desde su sanción hasta el año 2015, era el que legislaba en materia de prescripción a nivel nacional, aun cuando se han presentado gran cantidad de casos en los cuales los fiscos provinciales y municipales han intentado avanzar sobre este y disponer sus propios términos

en la materia en los códigos locales. Dicha situación, como se presentará en el punto 3.4 del presente trabajo, ha llegado a instancias de la CSJN, la cual ha fijado su postura al respecto.

El Código Civil de Vélez Sarfield, contemplaba el instituto de la prescripción en los Títulos I, II y complementarios de la Sección tercera: “De la adquisición y pérdida de los derechos reales y personales por el transcurso del tiempo”.

Así, en su artículo 3.047 define a la prescripción como un modo de adquirir derechos o liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo.

Cuando por efecto del transcurso del tiempo se adquiere un bien o un derecho, la prescripción será de tipo adquisitiva (art. 3.048 CC), si por el contrario, el efecto es la liberación de una obligación, la prescripción será liberatoria (art. 3.049 CC)<sup>12</sup>.

En materia tributaria, nos concierne la prescripción liberatoria, por cuanto por el transcurso del tiempo, se libera al deudor de la obligación del pago del tributo. Es decir, el fisco pierde el derecho a reclamar la deuda. Así lo dispone el art. 4.017 al establecer que “por sólo el silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, queda el deudor libre de toda obligación. Para esta prescripción no es preciso justo título, ni buena fe.”<sup>13</sup>

En cuanto al plazo, en la materia que nos ocupa, lo define en el término de 5 años, en el art. 4.027, inc. 3°

“Art. 4.027. 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”.

#### **4.2 Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación**

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, aborda el instituto de la prescripción en el Libro Sexto: “Disposiciones comunes a los Derechos Personales y Reales”, más precisamente en el Título I.

Puede observarse que en términos generales se han mantenido las disposiciones del Código Civil de Velez Sarfield, pero esto no ha sucedido en el caso de los plazos de los tributos locales.

Los artículos 2.532 y 2.560 son los que han introducido los cambios más importantes en la materia, en tanto modifican los plazos y habilitan a los fiscos provinciales y municipales a definirlos en sus propios códigos.

---

12 Agüero, Verónica, (mayo 2015), El instituto de la prescripción en materia tributaria, Buenos Aires, Argentina, Consultor tributario n°9, Pág. 24, editorial Errepar

13 Código Civil de la Nación, Buenos Aires, Argentina

El primero de ellos, con relación al ámbito de aplicación dispone: “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.”

Mientras que el segundo, define un plazo genérico: “El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”.

Como señaló Teresa Gómez en el artículo preparado para el Ciclo de Actualidad Tributaria del C.P.C.E.C.A.B.A.(4º Reunión): “El nuevo Código cambia radicalmente el sentido primigenio de la norma y de la jurisprudencia en materia de prescripción liberatoria de obligaciones fiscales.

Se establece un plazo general de prescripción de cinco años, pero, al renunciarse a facultades propias del Congreso Nacional, se genera no sólo en las provincias sino también en los municipios plazos especiales de prescripción liberatoria (mayores o menores a las establecidas en el nuevo Código) a través de leyes locales.”<sup>14</sup>

#### **4.3 Constitucionalidad de la legislación en los códigos locales**

En este punto, cabe analizar si estos cambios son acordes a las definiciones de nuestra Constitución Nacional, particularmente, en cuanto a la atribución de potestades entre las Provincias y el Estado Nacional.

El artículo 75 inc.12 de la Constitución Nacional, establece que corresponde al Congreso, entre otras cosas, “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...”.

Con esta definición, “los constituyentes quisieron privilegiar la uniformidad de la legislación por sobre una pluralidad”<sup>15</sup>.

Asimismo, el artículo 121 de la CN establece que “las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.

---

14 Gómez, Teresa, (junio 2015) Prescripción en el nuevo CCyCN y sus implicancias impositivas. Ciclo de actualidad Tributaria C.P.C.E.C.A.B.A. 4ta Reunión. Pag.12 del material, Buenos Aires, Argentina.

15 Díaz Ortiz, José, (abril 2015), Impuestos Provinciales y Municipales, el CCyCN, Ley 26.994 y el plazo de prescripción en normas tributarias locales, provinciales y municipales. Cita (4) de dicho trabajo. Spiso Rodolfo.

Tal como lo han definido Silvina Coronello y Fabiana Iglesias Araujo, “la consecuencia de la inclusión de los artículos recién transcritos es que el Congreso de la Nación incumple con la delegación de facultades consagrada en el artículo 75, inciso 12), de nuestra Carta Magna, devolviéndole a las provincias la facultad delegada de reglar el plazo de prescripción. (...) Por lo tanto, resultan claramente inconstitucionales, ya que como ha señalado la doctrina “las normas tributarias locales no pueden apartarse en nada de lo dispuesto por la legislación nacional común dictada por el Congreso en uso de las atribuciones conferidas por el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, pues esa legislación nacional común es emitida en uso de facultades delegadas con exclusividad a la Nación en el año 1853/60, que ni las provincias ni tampoco sus municipios pueden reasumir mediante el dictado de sus normas tributarias. Para fundar esta conclusión me baso tanto en la intención del constituyente, cuanto en una interpretación armónica e integradora de los preceptos constitucionales y de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en esta materia” “La consecuencia de la inclusión”<sup>16</sup>.

#### **4.4 La Prescripción en la Ley 11.683**

El instituto de la prescripción se encuentra normado en el capítulo VIII de la Ley de Procedimiento Tributario. Al respecto, el artículo 56 de esa ley reza que “las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, 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 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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.

La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de CINCO (5) años.”

En sus artículos siguientes, desde que momento comienzan a contarse los plazos y como se aplica este instituto respecto de intereses y multas. Por una cuestión de extensión, dichos temas no serán desarrollados. Si, considero que reviste importancia abordar dos casos, el de acción de repetición y el de causales de suspensión e interrupción, por el impacto que tienen en la relación entre el fisco y el contribuyente.

---

<sup>16</sup> Coronello, Silvina É.; Araujo, Fabiana I., (enero 2012) La prescripción de los tributos locales. Código Civil y Comercial de la Nación. Suplemento especial. Cita (5) del trabajo: Revilla, Pablo: “La cláusula de los códigos y la autonomía del Derecho Tributario Provincial” - Práctica Profesional - N° 158 -Pág. 30

#### **4.4.1 Acción de Repetición**

Dentro del mismo capítulo, el artículo 61 trata la prescripción de la acción de repetición, disponiendo que “el término de la prescripción de la acción para repetir comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que venció el período fiscal, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo cuando aún no se había operado su vencimiento; o desde el 1º de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten pagos o ingresos relativos a un período fiscal ya vencido.

Cuando la repetición comprenda pagos o ingresos hechos por un mismo período fiscal antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros, y de acuerdo con las normas señaladas en el párrafo que precede.”

Como podemos ver, la Ley de Procedimiento Tributario define el plazo de prescripción de la acción de repetición, en 5 años, en su artículo 56. Pero más adelante, en el artículo 61, hace una distinción, a los efectos de empezar a computar los plazos, para los pagos ingresados antes del vencimiento del periodo fiscal y después de dicha fecha.

Para el primer caso, que comprende retenciones, anticipos, pagos a cuenta, se define como inicio del cómputo de los plazos, a partir del primero de enero del año siguiente al vencimiento del periodo fiscal, mientras que para el pago posterior, el plazo de la prescripción, comenzará a correr a partir del primero de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del mismo.

#### **4.4.2 Suspensión e Interrupción - Su interpretación. ¿Amplia o restrictiva?**

En cuanto a suspensión, podemos encontrar que la misma ha sido tratada por la Ley 11.683 en los artículos 65, artículo sin número agregado a continuación del 65 y 66. Para una mejor comprensión del tema, transcribo los citados artículos a continuación:

“ARTICULO 65 — Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales:

a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta NOVENTA (90) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su

incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia.

Cuando la determinación aludida impugne total o parcialmente saldos a favor del contribuyente o responsable que hubieren sido aplicados a la cancelación —por compensación— de otras obligaciones tributarias, la suspensión comprenderá también a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para exigir el pago de las obligaciones pretendidamente canceladas con dichos saldos a favor.

La intimación de pago efectuada al deudor principal suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios.

b) Desde la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique multa con respecto a la acción penal. Si la multa fuere recurrida ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, el término de la suspensión se contará desde la fecha de la resolución recurrida hasta noventa (90) días después de notificada la sentencia del mismo.

c) La prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la Ley N° 23.771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva.

Se suspenderá mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de determinación prevista en el artículo 17, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Capítulo XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida.

d) 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. (Inciso incorporado por art. 1°, punto XXI de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)”

“ARTÍCULO ... — Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales



próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.”

“ARTICULO 66 — Se suspenderá por DOS (2) años el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y percibir tributos y aplicar sanciones con respecto a los inversionistas en empresas que gozaren de beneficios impositivos provenientes de regímenes de promoción industriales, regionales, sectoriales o de cualquier otra índole, desde la intimación de pago efectuada a la empresa titular del beneficio.”

En diversos casos de doctrina y jurisprudencia, se ha concluido y aceptado, que la prescripción en sí misma, debe interpretarse en forma restrictiva. Esta postura tiene sustento en que se busca resguardar un derecho. Podemos aquí relacionarlo con la protección de un derecho adquirido.

Por otro lado, en cuanto a las causales de interrupción y suspensión, en el derecho en general y aplicable a los artículos transcritos de la ley 11.683, se debe aplicar una interpretación en sentido amplio, porque en este caso, lo que se busca preservar es la acción. Que subsista la acción de poder reclamar el derecho o no.

Como se puede ver, de la transcripción de estos artículos, surge que el fisco local, no solo tiene un extenso plazo para llevar a cabo sus funciones de fiscalización y verificación con su posterior determinación, sino que también tiene diversas herramientas normadas en la Ley que le permiten extender dichos plazos, como lo dispone el art. Sin número incorporado a continuación del art.65 y también a través de normas externas a la de procedimiento, como se ha dispuesto por ejemplo con las leyes L. 26.476, art. 44, del 18/12/2008 y L.26.860, art. 17, del 29/-5/2013 causales de suspensión por un año del término general de prescripción de los poderes del fisco. Estos mecanismos, en mi opinión, no hacen mas que atentan contra el principio de seguridad jurídica que garantiza nuestra constitución, así como también implica un choque contra el principio de igualdad, ya que un contribuyente, que se encuentra en un proceso de fiscalización de un periodo fiscal próximo a prescribir, se vería afectado por la extensión del plazo en 120 días, mientras que otro contribuyente no.

## **5- Legislación Comparada**

El presente apartado, tiene por objeto analizar brevemente la legislación en materia de prescripción en otros países.

### **5.1. América**

#### **5.1.1. Perú**

En la legislación tributaria de Perú, en el art. 43 del Código Tributario, se establece que la acción de la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas, y de Administración Tributaria), para determinar, y exigir el pago de la deuda tributaria, así como para aplicar sanciones, prescribe a los 4 años para el régimen general.

Asimismo, hace una distinción para aquellos contribuyentes que no hayan presentado declaración jurada, fijando un plazo de 6 años y por último uno de 10 para los agentes de retención y/o percepción, que, habiendo retenido o percibido el tributo, hayan omitido su ingreso.

También, define causales de interrupción y suspensión en sus art. 45 y 46 respectivamente, pero a diferencia de nuestra legislación, no prevé una extensión adicional del plazo en casos de periodos próximos a prescribir.

#### **5.1.2. Chile**

En la legislación chilena, podemos observar que la Ley 830: Código Tributario, en su art. 200, establece que el SII (Servicio de Impuestos Internos) tendrá un plazo de 3 años, desde que venció el plazo para el pago de la obligación para determinar el tributo y revisar cualquier deficiencia de liquidación.

En el mismo artículo define que dicho plazo se extenderá a 6 años cuando se hubiere omitido presentar declaración jurada, o la misma fuese maliciosamente falsa.

En el anteúltimo párrafo del citado art. 200, establece que se extenderá, por un plazo de 3 meses el periodo de prescripción, cuando se cite al contribuyente para determinar o reliquidar el impuesto, y que en caso de otorgársele prórroga de dicha citación, se extenderá por el mismo plazo el término de la prescripción del tributo cuestionado.

Como podemos ver, la legislación tributaria en Chile, muestra mayor rigor para que el fisco lleve a cabo sus tareas de fiscalización y control, así como de determinación. Esto, brinda a su vez, mayor eficacia en las tareas del fisco para resguardar la recaudación tributaria, así como mayor seguridad jurídica al contribuyente.

Tanto en el caso de Perú y Chile, podemos observar que se hace una distinción en los plazos de prescripción que corren cuando se presentó la declaración jurada y cuando no se hizo, estableciendo un mayor plazo para este segundo caso., nuestro art. 56 de la LPT, no hace esta distinción, sino que se basa en contribuyentes inscriptos o no inscriptos en determinado tributo, fijando 5 y 10 años respectivamente.

### **5.1.3. Estados Unidos**

El termino general de prescripción, o como se denomina en EEUU: The overarching federal tax statute of limitations que tiene el IRS: Internal Revenue Service (Servicio de ingresos internos en español), es de 3 años a partir de la fecha de la presentación de la declaración tributaria. Pero hace dos distinciones, si la presentación es anterior al vencimiento, el plazo de 3 años se contará desde la fecha del vencimiento general fijado para el cumplimiento de la obligación. Por otro lado, en caso de que el contribuyente hubiese obtenido una prórroga para la presentación de la declaración, dicho plazo, se contara desde la fecha de la efectiva presentación.

El plazo general se extenderá por 6 años, en casos en que el IRS estime que se produjo una subestimación sustancial en los ingresos declarados, esto se daría, por ejemplo, en un caso en que la estimación de los ingresos haya sido inferior en un 25%. Asimismo, se considerará la extensión si se cree que la subestimación fuese fraudulenta.

La Corte Suprema de Justicia, en la causa Estados Unidos v. Home Concrete & Supply, LLC, 132 S. Ct. 1836 (2012), ha considerado que el plazo general es mas que suficiente para que el IRS audite las declaraciones juradas y que no es lo mismo una subestimación que una omisión de ingresos, por lo que no corresponde su extensión por un plazo de igual cantidad de años. Sin embargo, el Congreso anulo el fallo de corte y avalo al Servicio de Ingresos Financieros en su proceder.

Se observa que la Legislación en EEUU y que propia Corte Suprema de Justicia, tienen a definir plazos cortos de fiscalización, que se consideran suficientes para la tarea que tiene que llevar a cabo el Servicio de Ingresos Internos.

## **5.2. Europa**

### **5.2.1. España.**

El art. 66 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria, establece que el plazo general de prescripción de las acciones del fisco es de 4 años, que aplica no solo la facultad de exigir el pago, sino también a la de realizar sus tareas de fiscalización y control, según norma esto último, el art. 66 bis.

El plazo es de 10 años, para que la administración inicie el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensar.

En el caso de la legislación española, los plazos comienzan a correr a partir del día siguiente al del vencimiento general establecido para la obligación tributaria. Esto constituye una gran diferencia con nuestra legislación, que establece, en la mayoría de los casos, que el plazo comienza a correr a partir del 1 de enero del periodo siguiente al del vencimiento general, o en caso de pago de anticipos, el 1 de enero del año siguiente al pago.

### **5.2.2. Alemania.**

La Ley tributaria en Alemania, establece en su art. 169, que el plazo general de prescripción es de 4 años, el que comenzara a correr a partir del 31 de diciembre del periodo en el cual venció el plazo para la presentación de la declaración jurada anual.

La norma prevé la extensión del plazo a 5 si se detecta que hubo negligencia y hasta 10 años si se comprueba la existencia de fraude.

Como se puede observar, tanto en países de América como de Europa, la legislación en materia de prescripción ha tenido un avance, tendiendo a acortar los plazos y solo hacer distinciones en función de la conducta del contribuyente, esto es, si realizó algún tipo de fraude, vía subestimación o retención indebida del tributo de un tercero. Con ello, se busca mejorar el sistema de control tributario y el cumplimiento de la obligación fiscal.

Nuestra legislación, tiene diferencias y tiende, en contra de la tendencia mundial, a alargar los plazos y brindar al fisco mayores plazos de fiscalización y control. Entiendo que debemos avanzar en la materia, acompañar el cambio mundial tendiente a una mayor eficiencia del organismo encargado de tutelar la recaudación fiscal del estado, y así brindar mayor igualdad y seguridad jurídica a los contribuyentes. Que solo se hagan distinciones en función de su mala conducta y no de su lugar de radicación.

## **6- Jurisprudencia**

El presente apartado, solo tiene por objeto exponer, mediante algunos casos de jurisprudencia local, como afecta, los derechos de los contribuyentes establecidos por los principios tributarios, una legislación local apartada de la norma general.

La prescripción de los tributos locales ha sido siempre un tema controvertido en la relación fisco - contribuyente. En numerosas oportunidades ha llegado a instancias de la CSJN. Se podría decir que el tema estaba definido ya por la Corte y se había logrado cierta estabilidad, pero dicha estabilidad, se vio afectada por la sanción del nuevo CCyCN.

Por cuestiones de brevedad del presente trabajo, sólo se hará mención a las causas más populares que sustenta la doctrina adoptada por la Corte. No se analiza en la presente jurisprudencia comparada.

### **6.1 FILCROSA S.A.s/ concurso s/incidente de verificación. Municipalidad de Avellaneda. CSJN 30/9/2003**

Considerando 12: "...debe tenerse presente que del texto del art. 75, inc. 12, de la CN 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 (Fallos: 320-619, entre otros), es claro que 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, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos modos de extinción (Fallos: 320-1344)"<sup>17</sup>.

### **6.2 Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía promovido por Municipalidad de La Matanza". CSJN 26/3/2009.**

Resuelve la corte en igual sentido, haciendo propio el dictamen de la procuradora por razones de brevedad.

### **6.3 Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés. CSJN 1/11/2011.**

Se expide la corte en relación a la prescripción de un tributo local, haciendo propio también el Dictamen de la Procuradora Laura Monti.

---

<sup>17</sup> Ídem (14) pág. 13

“El Alto Tribunal hace propios los fundamentos de la procuradora general doctora Laura Monti y resuelve revocar el decisorio del Tribunal Superior de la Provincia. Ante estas circunstancias debemos remitirnos a lo expresado por aquélla en su dictamen del 16/5/2011.

Así, comienza aclarando que, en principio, las sentencias recaídas en los juicios ejecutivos no reúnen el carácter de definitivas a los fines de habilitar la instancia extraordinaria ante la Corte ya que le asiste a los litigantes la posibilidad de plantear nuevamente el tema, ya sea por parte del fisco librando una nueva boleta de deuda o por el ejecutado mediante la vía de repetición. Sin embargo en la presente causa advierte que el pronunciamiento es definitivo pues lo que allí se discute no podrá ser replanteado posteriormente.

Así el punto de 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 encuentra regulado en el artículo 3956 del Código Civil. Citando precedentes del Alto Tribunal, la Procuradora considera 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 fijó su cómputo”.

Por lo tanto y teniendo en cuenta que en el último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 13/10/2002 (cinco años desde la fecha del último vencimiento en cuestión) ya se encuentra prescripta la acción del Fisco sin que se hubiese alegado ni demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso.”<sup>18</sup>

#### **6.4 Gobierno de la CABA c/Bottoni. CSJN 6/12/2011**

"el punto en litigio se circunscribe a determinar si la legislatura local puede establecer para sus obligaciones —entre ellas, las tributarias— un régimen de prescripción liberatoria diverso del fijado por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República ...”"dicha cuestión ya fue zanjada por el Tribunal” "...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".

---

18 Horacio Ziccardi - Miguel J. Cucchiatti: Procedimiento. Prescripción provincial, Córdoba. Cómputo de fecha de inicio, Buenos Aires, Argentina, editorial Errepar.

Un caso con distintos fundamentos lo constituye el de la Sociedad Italiana de Beneficencia, en el cual, si bien se resuelve en el sentido de la causa Filcrosa, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA, con un destacado voto del Dr. Casas, manifiesta su disconformidad con dicha doctrina, haciendo defensa de la autonomía del derecho tributario.

**6.5 Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado. Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad) 17/11/2003**

"Que en atención a lo antes señalado, el Tribunal estima por lo menos excesiva la afirmación, contenida en sus pronunciamientos anteriores, según lo 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. Esta facultad es amplia, como ya se ha dicho, y no tiene más limitaciones que las que provienen de la misma Constitución, pues no otra cosa quiere decir, de acuerdo con el sistema federal y con los antecedentes de nuestra historia, que 'Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación' (art. 104). Pretender que, además, las provincias, en el ejercicio de sus facultades privativas en cuanto a la imposición de contribuciones y a la manera de percibir las, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importa hacer de este último código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un Derecho supletorio del Derecho público, en este caso, del Derecho financiero; importa, asimismo, querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil, lo que es, desde luego, inaceptable, como doctrina general, habida cuenta de la preeminencia que tiene la Carta Fundamental sobre toda otra ley; 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. La delegación que han hecho las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, sólo significa que aquellas, en lo que respecta a los Códigos Civil, y de Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de Derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que, además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de Derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación.-"

Una Causa reciente, del 23/10/2015, con relación al nuevo CCyCN, recepta la doctrina del Tribunal de la CABA en la Causa Sociedad Italiana de Beneficencia.

**6.6 Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido. Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad). 23/10/2015.**

“La reflexión tomaba en cuenta lo expresado por la jueza Carmen M. Argibay en su voto particular en la causa “Municipalidad de La Matanza c/Casa Casmma S.R.L. s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía”, sentencia de la CSJN del 26 de marzo de 2009, ocasión en la que sostuvo: “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 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. /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 aquéllos en los que ha operado como ratio decidendi”.

Sea que se comparta la "plausibilidad de la interpretación" que la Corte efectúa en “Filcrosa” y su saga, o que se disienta con ella, lo cierto es que el voto transcrito interpretaba como una confirmación de la corrección de esa doctrina la circunstancia que el Congreso de la Nación -en tanto órgano del poder federal en el que “están representados los estados provinciales” según lo explicaba la jueza Argibay- no diera “respuesta” a la jurisprudencia de la Corte, ya que es este el Poder del Estado con posibilidad de “introducir precisiones en los textos legislativos” para corregir la interpretación dada por el Alto Tribunal en “Filcrosa”, si la consideraba errónea.

Y eso ha ocurrido ya. La ley nacional n° 26.994, que aprobó el Código Civil y Comercial de la Nación, dispone “ARTICULO 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” (sin destacar en el original). Resulta relevante señalar que el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo no contenía la segunda cláusula, quedando acotado a expresar que “En ausencia de disposición específica, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria”... Corresponde, por ende, hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad deducido por el GCBA, revocar el fallo apelado en cuanto hizo lugar parcialmente a la demanda y declaró la prescripción de la deuda debatida, y devolver la causa a primera instancia para que, por intermedio de un magistrado distinto al que intervino, se dicte una nueva sentencia con arreglo a lo aquí decidido y a la doctrina de la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (resol. 1181/DGR/00) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114, CFCBA)’, expte. n° 2192/03, sentencia de este Tribunal del 17 de noviembre de 2003 (en Constitución y Justicia [Fallos Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires], tomo V, 2003, ps. 794 y ss., Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc).”

## **7- Conclusión**

A lo largo del presente trabajo se han planteado diversos temas y se ha analizado la relación que los vincula. Se ha abordado el instituto de la prescripción, que reviste vital importancia en la relación jurídica tributaria entre el Estado en sus distintos niveles y los particulares, como contribuyentes. Relación que el Estado ejerce en virtud de su poder tributario, pero que está sujeta a las disposiciones legales y sobre todo, a las garantías y principios constitucionales.

Se abordaron los principios, que a mi entender son vitales en esta relación tributaria, cuyo cumplimiento efectivo hace a un sistema tributario íntegro y confiable para el incentivo de las actividades económicas.

Se vio el particular tratamiento que da a la prescripción la ley de Procedimiento Tributario (L. 11.683) y se ha comentado brevemente el disímil tratamiento a nivel local, tanto por las Provincias como sus municipios.

Este instituto, que ya estaba definido en el Código Civil de Vélez Sarfield, en el cual se establecían los plazos que debían observarse a nivel Nacional, y aplicables en materia de tributos, se vio fuertemente afectado por los cambios introducidos por el Nuevo CCYCN unificado. Entiendo que, tal como lo han estudiado y planeado referentes de la materia y la propia CSJN en muchos casos de jurisprudencia, es atribución de la Nación el dictado de los Códigos de fondo y lo allí dispuesto debe ser de aplicación obligatoria por las provincias y municipios porque así lo ha dispuesto y expresado en la Constitución Nacional el inciso 12 del artículo 75.

Las provincias han delegado esta función en el estado Nacional, que se ha expresado a través del Congreso de la Nación. Es por ello, que cabe considerar que los fallos de la CSJN en tal sentido no han hecho más que ratificar las disposiciones de la Carta Magna.

Cabe cuestionarse si los cambios introducidos por los art. 2.532 y 2.560 del nuevo CCYCN atentan o no contra la atribución de potestades definidas entre Nación y Provincias, ya que implican una devolución de potestades a las provincias (las que estas cedieron a la Nación) sin una norma que la avale. Se ha visto en la sección de jurisprudencia las diferencias entre jurisdicciones y el criterio adoptado en cada instancia judicial, inclusive los cambios de criterio de la propia CSJN.

Sin lugar a duda, se ven vulnerados los principios constitucionales planteados en el presente trabajo, entre otros. Podrían plantearse situaciones de desigualdad, discriminación a los contribuyentes por estar radicados en una jurisdicción y no en otra, o tener distinto tratamiento sobre una misma actividad económica en función del lugar en el que ejerza. Se vería afectado un principio básico de la tributación, como es el principio de neutralidad, que es de aplicación a los tributos, pero que, entiendo, puede hacerse extensivo su análisis a este instituto.

Se analizo también legislación comparada, con el objetivo de analizar como el resto del mundo trata un tema de vital importancia como lo es la prescripción y que es importante observar en miras de un mundo globalizado. Si queremos ofrecer a distintas empresas seguridad para instalarse en nuestro país y fomentar empleo, tenemos que migrar a una política tributaria más eficiente y equitativa.

Los 5 casos analizados en el presente trabajo nos muestran que la tendencia es disminuir los plazos, forzar a las agencias tributarias a hacer su trabajo de tutelar la recaudación tributaria en tiempos cortos, ágiles e iguales para todos los contribuyentes, excepto, y justamente, para los casos que hayan tenido intención de defraudar al estado, en cuyos casos, merecen un mayor plazo de verificación. Para citar un ejemplo, la misma Corte Suprema de Justicia de EEUU ha considerado que el plazo de 3 años que tiene el IRS para fiscalizar ya es más que suficiente.

Un sistema tributario eficaz, que brinde a los contribuyentes todos los principios constitucionales que nuestra CN les otorga, como generalidad e igualdad, seguridad jurídica, no discriminación y legalidad es lo que debemos buscar mediante una reforma legislativa.

Mi recomendación por medio del presente trabajo es, mediante reforma de la Ley de Procedimiento Tributario, para cumplir con el principio de legalidad:

- 1- Que se acorten los plazos de prescripción general de 5 a 3 años y que dicho plazo se extienda solo en casos de defraudación;
- 2- Que comience a computarse desde el día siguiente a la fecha establecida para el vencimiento general de la obligación;
- 3- Por último, para finalizar mi trabajo, y por considerarla necesaria en un proceso de evolución integral del sistema tributario, es lograr la unificación en el criterio para definir plazos de prescripción a nivel local y que estos coincidan con la legislación nacional.

## **8- Bibliografía**

### **Marco Normativo:**

- Código Civil de la Nación Ley 340
- Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994
- Código Tributario de Perú
- Constitución de la Nación Argentina. Ley 24.430
- Ley 58/2013 General Tributaria España
- Ley 830 Código Tributarios Chile
- Ley 11.683 de Procedimiento Tributario
- Ley Tributaria Alemania

### **Bibliografía:**

#### **1- Jurisprudencia:**

- CSJN 30/09/2003, FILCROSA S.A./ concurso s/incidente de verificación. Municipalidad de Avellaneda.
- CSJN 26/03/2009, Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía promovido por Municipalidad de La Matanza”.
- CSJN 01/11/2011, Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés.
- CSJN 6/12/2011, Gobierno de la CABA c/Bottoni.
- Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad) 17/11/2003, Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado.
- Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad). 23/10/2015, Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido.

#### **2- Doctrina:**

- Acevedo, Rodolfo. Caputo, Romina, (diciembre 2014), Atractivo Enfoque del Instituto de la Prescripción Liberatoria en materia tributaria-. Consultor Tributario N° 94, Buenos Aires, Argentina, editorial Errepar.
- Agüero, Verónica, Mayo 2015, El instituto de la prescripción en materia tributaria. Consultor tributario n°9, Buenos Aires, Argentina, editorial Errepar.
- American Bar Asociation, Bussines Law Selection, 08-2017
- Coronello, Silvina É.; Araujo, Fabiana I.(ENERO 2012), La prescripción de los tributos locales. Código Civil y Comercial de la Nación. Suplemento especial. Cita (5) del

trabajo: Revilla, Pablo: “La cláusula de los códigos y la autonomía del Derecho Tributario Provincial” - Práctica Profesional - N° 158 – Buenos Aires, Argentina, editorial Errepar.

- Díaz Ortiz, José (abril 2015), Impuestos Provinciales y Municipales. El CCYCN, Ley 26.994 y el plazo de prescripción en normas tributarias locales- provinciales y municipales. Buenos Aires, Argentina, editorial La Ley.
- García Vizcaíno Catalina, (2014) Derecho Tributario TOMO I. Buenos Aires, Argentina, Ed. Abeledo Perrot. 4° edición.
- Gómez Teresa, (junio 2015), Prescripción en el Nuevo CCYCN y sus Implicancias Impositivas. Ciclo de Actualidad Tributaria C.P.C.E.C.A.B.A. 4° Reunión.
- Hansen. Leonardo H. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Prescripción liberatoria Doctrina tributaria n° 11. Noviembre 2014
- Schafrik, Fabiana H.(mayo 2015), La prescripción de los Impuestos locales. Doctrina tributaria n° 422, Buenos Aires, Argentina. Editorial Errepar.
- Schindel, Angel, (2009), Contribuciones: Principios Constitucionales de la tributación. Aporte a la obra: Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, Buenos Aires, Argentina.
- Hammarubi. José Luis Depalma.(2009) Editor, Tomo 1, Buenos Aires, Argentina.
- Spisso, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Ed. Abeledo Perrot, 4° edición.2009.
- Ziccardi, Horacio – Cucchiatti, Miguel J.: Procedimiento. Prescripción provincial. Córdoba. Computo de fecha de inicio