

- **UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA.**
- **ESCUELA DE POSGRADO.**
- **CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL.**
- **TITULO DEL TRABAJO: PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS PROVINCIALES. ¿FIN DE LA TREGUA FILCROSA?**
- **AUTOR DEL TRABAJO: JUAN IGNACIO ERRAZQUIN
MAYER.**
- **FECHA DE PRESENTACIÓN: 9/3/2017**

PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS PROVINCIALES

¿FIN DE LA TREGUA FILCROSA?

· Mi especial agradecimiento a los Dres. Harry Schurig y Jorge Coraita por brindarme su apoyo en la elaboración del presente trabajo y por compartir sus conocimientos en la materia.

“Se acercaron también para ser bautizados algunos de los que cobraban impuestos para Roma, y le preguntaron a Juan: Maestro, ¿Qué debemos hacer nosotros? Juan les dijo: no cobren más de los que deben cobrar “

San Lucas (3.12-13)

ÍNDICE GENERAL:

Agradecimientos.....	III
Prefacio.....	IV

Introducción:	1
---------------------	---

CAPITULO 1:

1. Planteo de la cuestión.....	2
--------------------------------	---

CAPITULO 2:

1. Prescripción: Definición, caracteres.....	5
----------------------------------------------	---

CAPITULO 3:

1. Antecedentes del sistema federal argentino.....	11
----------------------------------------------------	----

CAPITULO 4:

1. Código Civil y Comercial de la Nación. Sus influencias y posiciones doctrinales.....	20
2. Modificaciones relevantes al instituto.....	24

CAPITULO 5:

1. Normativas provinciales.....28

CAPITULO 6:

1. Análisis jurisprudencial.....32

 a) Fallo “Filcrosa”.....32

 b) Fallo “Sociedad italiana”35

CAPITULO 7:

1. ¿Régimen tributario “amplio” para las provincias?41

CONCLUSIÓN.....46

BIBLIOGRAFÍA.....48

INTRODUCCIÓN:

El objetivo del presente trabajo está orientado al análisis del instituto de la prescripción en materia tributaria local, cuyos efectos a partir de la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, han sido sustancialmente modificados.

De esta manera se desarrolla el concepto jurídico, su evolución jurisprudencial y una descripción de la problemática a través de las distintas corrientes doctrinales.

Al finalizar realizaré una conclusión y crítica al tema, adoptando algunas de las posiciones comentadas.

1- PLANTEO DE LA CUESTIÓN:

La problemática entorno a la prescripción refiere a si las provincias y municipios poseen autonomía legislativa en materia tributaria conforme al texto actual del art. 126 de la Constitución Nacional, pudiendo legislar cuestiones relativas al plazo, causales de suspensión e interrupción o si, por el contrario, carecen de tal potestad y deben someterse a lo estipulado por la ley de fondo.

Una interpretación *ius publicista* que *a posteriori* se expondrá, considera que en materia de tributos locales su regulación debe ajustarse a lo previsto por el ordenamiento local, tanto en su determinación, alcance y extensión. Adhieren a esta posición autonomista destacados autores como Jarach, García Belsunce, Fonrouge y Villegas, entre otros.

Nuestra carta magna otorga a los estados provinciales todos los poderes expresamente no delegados al gobierno federal (art 121 CN), **no obstante**, a través de la llamada "cláusula de los códigos" establece que:

Art. 75.- *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 (...)."*

De este modo se plasmó la intención del constituyente, delegando al Congreso Federal el dictado de la legislación de fondo en lo que se encuentra la regulación de las relaciones entre acreedor y deudor. En consonancia con lo dispuesto, el Dr. Bulit Goñi (2004, p. 1) sostiene *que*:

Teniendo en cuenta la señera directiva de la Corte Suprema en cuanto a que una de las formas más certeras de apreciar el acierto o el error de una interpretación jurídica -en el caso de la cláusula de los códigos, del art.75, inc.12, de la Constitución Nacional- es tomar en cuenta los efectos de tal interpretación (Fallos: 234-482; 302-1284; entre muchos).En este supuesto, ver si la interpretación que se propicie ayuda o perjudica a la unidad nacional, a la integración entre las jurisdicciones, a la realización de inversiones productivas, a

la radicación de capitales, al desarrollo pleno y justo de las fuerzas productivas, si constituye una traba o una ayuda para la operatividad efectiva del régimen federal, si comporta un menoscabo, una traba, un impedimento real y cierto, o sólo teórico y abstracto de las autonomías provinciales o, en su caso, de las potestades municipales.

Y en ese orden pensamos, sobre todo teniendo en cuenta el accionar de los fiscos locales hoy en día, que es preferible para los intereses generales la orientación que mantiene la Corte Suprema de Justicia nacional [...] por la sujeción debida al Código Civil.

Situarse en una postura contraria y en vistas de otorgar dicha facultad a las provincias, el autor reconoce la alternativa de promover una múltiple y caótica reglamentación legislativa, aspecto que generó fuertes críticas en el ordenamiento español- a modo de experiencia-.

A ello se agrega *"La federación argentina, al contrario, era formada por muchas provincias atrasadísimas unas, despobladas otras, todas separadas entre sí. Las tradiciones y el personal del foro estaban reconcentrados en Buenos Aires y Córdoba"* (SARMIENTO, 1853, p.90).

El jurista y padre de nuestra Constitución Juan Bautista Alberdi ya por el año 1853 sostenía que:

Conocer y fijar de un modo práctico lo que es del dominio del derecho provincial, y lo que corresponde al derecho de la confederación toda; establecer con claridad material la línea de división que separa lo provincial de lo nacional, es dar el paso más grande hacia la organización del gobierno común y del gobierno de cada provincia. Por haber desconocido esos deslindes, el derecho provincial ha invadido el terreno del derecho nacional. Y como el abandono o restitución de todo terreno conquistado, cuesta a la vanidad o al egoísmo; hoy tiene el aire de degradación el abandono que el sistema de provincia tiene que hacer de facultades arrebatadas al sistema nacional (p.7).

Lo cierto es que la reciente modificación cambia el sentido primigenio de la norma y otorga a las legislaciones locales (provinciales y municipales) la posibilidad de reglamentar su propio plazo quedando a su arbitrio y conveniencia la extensión del mismo. No obstante, en ello se advierte una clara omisión respecto a la delegación en la creación de institutos distintos sobre la materia que la vinculan con las obligaciones fiscales propiamente dichas.

A modo de ejemplo: establecer causales de interrupción y suspensión o el inicio del cómputo del plazo prescriptorio.

2 - PRESCRIPCIÓN

Concepto:

El derogado Código Civil abordaba la temática preceptuando que los derechos reales y personales se adquieren y pierden a través de la prescripción, siendo este un medio de adquirir derechos o de liberarse de obligaciones por el transcurso del tiempo. A diferencia de su antecesor, tanto el nuevo CCyC como su anteproyecto no definen conceptualmente al instituto.

Más allá de considerarlo un acierto o error, en los fundamentos de la modificación encontramos la respuesta.

Es así que:

Asimismo, el hecho de que la prescripción se proyecte a situaciones que exceden el ámbito de los derechos personales y reales, abarcando situaciones que comprometen actos en general (acción de nulidad, por ejemplo) revela la imprecisión en la que recaen las definiciones técnicas de la prescripción. Por otro lado, más allá de una definición técnica, la noción generalizada del instituto es clara y sus efectos pueden ser regulados sin generar dificultades. Estas circunstancias, sumadas a la conveniencia de evitar definiciones legales que en vez de clarificar y facilitar la interpretación generan dificultades, **han inclinado a los autores del Anteproyecto a omitir una definición general.**¹ (el destacado me pertenece)

No obstante, y a los solos fines académicos distinguidos autores discrepan en cuanto a su definición conceptual.

Luis María Rezzónico plantea que la prescripción liberatoria es la extinción de un derecho creditorio (en lo que nos atañe) por el transcurso inactivo del término legal. Adhiere esta posición el Dr. Alterini (et al., 1996, p.634) afirmando

¹ ARGENTINA, Congreso de la Nación. DECRETO N° 191/2011, Comisión AD HOC. Fundamentos del anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación, (Pág. 279,280). Buenos Aires.

que el efecto de la figura es extinguir el respectivo derecho, sustentándose así en lo previsto por el art. 515° inc. 2 del antiguo código y lo establecido en el art. 4017°.

Desde otra perspectiva, la destacada pluma de Savigny nos enseña que ella sólo afecta a la acción dejando intacta la obligación que subsistiría con el carácter de natural. El autor señala diversos motivos que fundamentan esta institución y las sintetiza en:

a) Sanciona la inacción del acreedor por no ejercer en un periodo determinado los derechos que le corresponden.

b) El plazo definido para ejercer la acción permite una certeza jurídica ya que hechos o actos jurídicos pueden socavar las pruebas de derecho a pesar de haberse cumplido (por destrucción, deterioro, desaparición, etc.).

Agrega Díaz Sieiro (et al., 1994, p.397) que *"Uno de los factores que provoca un mayor grado de inseguridad en las relaciones jurídicas es la prolongación en el tiempo de la incertidumbre o inestabilidad en el goce de los derechos y obligaciones"*.

c) Es necesaria para mantener la Paz Pública, dando seguridad y estabilidad jurídica.

Así la doctrina se ha encargado de manifestarlo:

La prescripción liberatoria desempeña un papel de primer orden en el mantenimiento de la seguridad jurídica. El abandono prolongado de los derechos crea la incertidumbre, la inestabilidad, la falta de certeza en las relaciones entre los hombres. El transcurso del tiempo hace perder muchas veces la prueba de las excepciones que podría hacer valer el deudor. La prescripción tiene pues una manifiesta utilidad: obliga a los titulares de los derechos a no ser negligentes en su ejercicio y pone claridad y precisión en las relaciones jurídicas. En interés del

orden y de la paz sociales conviene liquidar el pasado y evitar litigios sobre contratos o hechos cuyos títulos se han perdido y cuyo recuerdo se ha borrado.²

d) Presume su pago o extingue la acción ante la improbabilidad que el acreedor desatienda su derecho en el periodo que le establece la norma jurídica, aun sin contar con los elementos de prueba.

Refuerza la crítica Llambías (1999, p.591) y entiende que la definición proporcionada por el codificador no es del todo exacta, ya que el instituto es útil para la adquisición de ciertos derechos reales, no todos, y que respecto de los derechos personales no sólo opera sobre las obligaciones sino sobre toda clase de derechos en general. También sostiene que lo que extingue la prescripción no son solo los derechos creditorios en sí, y que su efecto actúa fulminando la acción, su derecho de exigirla compulsivamente, quedando ésta como natural.

En síntesis, la ley castiga al que pudiendo, no ejerciere la acción durante el transcurso del tiempo determinado por la ley.

Caracteres:

I - **Proviene exclusivamente de la ley:** por lo que los plazos y requisitos para producir eficacia liberatoria no pueden ser objeto válido de convención entre las partes.

Nuevo Código Civ.Com:

- **Art. 2533:** - *Carácter imperativo. "Las normas relativas a la prescripción no pueden ser modificadas por convención."*

II - **Se rige por disposiciones de orden público:** lo que hace que la prescripción futura sea irrenunciable ³ (art. 3965 CC, art 2533 CCC), no

² Conf. expresiones del Dr. Guillermo Borda, citadas por Horacio Ziccardi: Prescripción, 75º aniversario de la Ley 11683, p. 517.

obstante, la prescripción ya ganada si puede renunciarse (art. 3965 CC, art. 2535 CCC). Concordantemente con lo dispuesto por la legislación común, el art. 53, primer párrafo del Decreto N° 1397/79 prescribe que el órgano recaudador no podrá exigir el pago de impuestos prescriptos, *"a menos que el responsable haya renunciado, en forma expresa o tácita, a la prescripción ganada"*.

III - No opera de pleno derecho: ello significa que no puede ser declarada de oficio por el juez (art. 3964 CC, art. 2534 CCC), sino que opera a instancia del interesado en invocarla, quien debe oponerla al contestar la demanda o en la primera presentación en juicio que haga (art. 3962 CC). En el ámbito de la ley de procedimiento tributario, si bien no existe disposición expresa ni unanimidad doctrinaria, la mayoría de los autores y de la jurisprudencia se pronuncian por la vigencia de este principio del derecho común.

Si se produjesen actos jurídicos - v gr. - ingresos al fisco o devoluciones de éste que correspondiesen a períodos prescriptos y los sujetos no recurrieran a las premisas sustantivas que brinda la prescripción, no cabría ninguna nulidad pues los actos realizados, mediando voluntad, son válidos. Aquí emerge la concepción referida a la subsistencia de la obligación de origen natural una vez vencido el plazo para ejercer la acción.

Si la figura en análisis operara de oficio sería *pago indebido* y sujeto a devolución. El antiguo artículo 516 del Código formulaba *"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"*.

La nueva redacción parecería invocar un criterio deontológico, mas precisamente a una *ética Kantiana*, sosteniendo que solo los actos realizados

³ *"Es inválida la renuncia anticipada de la prescripción contenida en una renuncia general a oponer excepciones, pues implica un atajo para esquivar las razones de orden público que fundamentan la institución, siendo inadmisibles los argumentos del recurrente que pretenden hacer prevalecer la autonomía de la voluntad (pacto de renuncia a la prescripción futura) frente a un instituto de orden e interés público"* (CCiv. y Com. Tucumán, sala I, 10/3/2014, MJ-JU-M-85798AR MJJ85798).

por deber tienen valor moral, resaltando que "... las acciones que se realizan por deber poseen una consideración especial" (WOOD,2008, p.61).

- Art. 728: - "Deber moral. Lo entregado en cumplimiento de deberes morales o de conciencia es irrepetible".

Complementado con la espontaneidad del actuar.

- Art 2538.- "Pago espontáneo. El pago espontáneo de una obligación prescripta no es repetible".

El artículo 517 establecía que la ejecución parcial de una obligación natural no le da el carácter de obligación civil, tampoco el acreedor podría reclamar el pago de lo restante de la obligación. La voluntariedad como concepto en el cumplimiento de la obligación ha sido entendido como sinónimo de *consciente*, es decir a sabiendas que la obligación era natural. Sin embargo algunos se encargaron de ampliar el concepto donde no se admite si quiera *el error esencial*, haciendo la salvedad de la extinción de la obligación mediante pago con vicios sobre voluntad como engaño, fuerza o la violencia (REZZÓNICO et al., p.410).

Por lo expuesto, el sujeto activo o pasivo de una obligación impositiva concedor que tiene a su favor una *temporis praescriptio*⁴ ganada, no está obligado a pagar, aunque si lo hiciera carecerá del derecho a repetir.

Fácticamente debiera interpretarse que el órgano recaudador no tiene obligación de informar a los contribuyentes o responsables sobre la situación fiscal referida a prescripciones operadas cuando éstos no lo inquieran. Aunque sabido es que todo ente estatal debe actuar de buena fe y de acuerdo al principio de equidad procediendo con pulcritud y diligencia: *prior tempore, potior jure*.⁵

⁴ Expresión latina que puede traducirse como: "tiempo de prescripción"

⁵ Expresión latina que puede traducirse como "Primero en el tiempo, mejor en el Derecho"

IV - Es de interpretación restrictiva: al igual que lo que acontece con el instituto de la caducidad, en caso de duda debe tenerse a la prescripción por no operada.

Al respecto la CSJN en el fallo "Dellizzotti, José María c/DGI"⁶, sentenció "... las disposiciones del tipo de la que se examina... deben ser interpretadas en forma restrictiva respecto de aquellos puntos que pueden significar un cambio en el instituto general de la prescripción instaurado en la ley N° 11.693...".

V - La obligación prescripta pierde su calidad de civil: sobreviniendo como natural.

⁶ CSJN, 06/06/1985.Fallos 307:871

3- ANTECEDENTES DEL SISTEMA FEDERAL ARGENTINO:

La conformación del estado federal proviene de la llamada constitución histórica de 1853/60: su génesis y evolución no fue repentina sino consecuencia de la gradual recepción de fuerzas y factores que confluyeron en una determinada realidad sociológica.

Producto de lo dicho, su naturaleza ha sido objeto de profundos estudios distinguiéndose por un lado (BIDART CAMPOS, 2007, p.648):

1) Las ciudades que los movimientos españoles fundaron a través del norte, oeste y del río de la plata, que extendiendo sus zonas de influencia dio organización a las futuras regiones territoriales que hoy conforman las provincias.

2) Los órganos de gobiernos locales estructurados como cabildos, que proveyeron al futuro federalismo una base comunal o municipal.

3) Ideología Unitaria/Federal. Diferenciadas unas como minorías cultas, liberales, porteñistas y centralizadas y las otras como masas populares e inorgánicas, republicanas y federalistas.

Esta cronología histórica fundó los cimientos del llamado derecho federal cuya denominación suele usarse para referirse al derecho emanado del *estado federal* a través del "gobierno federal". La terminología admite una concepción en sentido amplio la cual integra dos rubros.

Primeramente, como un conjunto de normas emanadas del gobierno central (art 31 C.N), haciendo prevalecer el orden jurídico federal por sobre el provincial.

Luego las referidas a las relaciones de las provincias con el estado federal, las que se susciten entre ellas (interprovinciales) y posteriormente a la reforma de 1994, los acuerdos interestadales para crear regiones y convenios internacionales celebrados por ellas (art 124).

Estas unidades políticas, de carácter autónomas no soberanas, mantienen una estrecha sujeción a la citada supremacía federal, distinguiéndose en cuanto a las potestades atribuidas a la Nación, de la autonomía reservada a ellas. Luís Cordeiro Pinto señala que el comienzo de tal diferenciación en el alcance de los términos y su significación data de una 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"* (MATIENZO como se cita en PINTO, 2008,p.60).

En los lineamientos del *"Tratado elemental de derecho constitucional argentino"* (ob. cit.) el catedrático plantea los tres órdenes de relaciones típicas de la estructura federal. Ellas son, de subordinación; de participación y de coordinación. Procurando evitar dilaciones y a fin de seguir en la continuidad de este trabajo me avocaré a la última de ellas que es la de mayor incidencia en la temática que abordo.

La relación de coordinación es definida como aquella que delimita las competencias propias del estado federal y de las provincias, refiere a distribuir las facultades y competencias que caen en el área del gobierno federal y los gobiernos locales. Sucede que para una mayor precisión es importante el distingo entre los repartos de competencias que el derecho comparado realiza. Una de ellas dispone que todo lo que la constitución no atribuye al estado federal se considerará estrictamente reservado al gobierno estadual, y de forma inversa, otras manifiestan que aquello que las cartas magnas no atribuyen a los estados miembros, se juzgará reservado al ámbito del estado federal. El primero de ellos es el escogido por nuestro ordenamiento jurídico y así lo plasmo el artículo 121 de la C.N.

Vale recordar que en la cúspide de esta distribución vertical de potestades ,representada por nuestra Carta Magna le brinda identidad al poder federal reconociendo y definiéndolo expresamente, pero de manera acotada y puntual. Entretanto el correspondiente a las provincias es vasto, residual, es todo aquello que no fue objeto de transferencia o delegación expresa. Su correlato en el derecho comparado lo encontramos en la décima enmienda de

la Constitución de los Estados Unidos (propuesta el 25/9/1789 y ratificada el 15/12/1791).⁷

Art. 121.- *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.*”

El texto es clarificador, son las provincias por medio de la constitución nacional quienes delegan las facultades al estado federal. La carta magna es el medio por el cual se legitima y legaliza dicha potestad, una manifestación, *“un instrumento originario de formación y de la estructura de la federación”* (ob. cit. p.652).

Agrega Fonrouge (1993, p. 302) que, así como en nuestro país no existen derechos o poderes omnímodos, el poder tributario no es la excepción. El correspondiente a las provincias reconoce el límite impuesto en el Art. 126 de la ley suprema y de las cláusulas que han conferido a la Nación poderes para afianzar la unidad nacional y para realizar fines de interés colectivo. Tanto así que, tratándose de facultades otorgadas a través de la Constitución, el congreso no puede restituirlas a los estados partes ya que, de lo contrario, quedaría librado a su voluntad destruir el sistema federal de gobierno tal como lo establecieron los constituyentes.

La CSJN se ha encargado de ilustrar el temperamento de la norma al decir que:

⁷ Constitución de los Estados Unidos de America:

Enmienda X. *“Las atribuciones que la Constitución no ha delegado a los Estados Unidos ni prohibido a los Estados, quedarán reservados a los Estados respectivamente o al pueblo”.*

Nótese que la décima enmienda es similar a una primitiva provisión de los Artículos de la Confederación. *“Cada estado retiene su soberanía, libertad, e independencia, y cada poder, jurisdicción, y derecho que no esté expresamente delegado por la confederación a los Estados Unidos en una asamblea del Congreso”*. Después de que la constitución fuera ratificada, algunos quisieron adicionar una similar enmienda limitando los poderes al gobierno federal el cual podría denegar facultades implícitas. (Escuela de derecho de Yale, avalon proyect. «Articles of Confederation from Yale University»). Consultado el 16 de diciembre de 2015.

Es cierto que en tanto los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (Art. 104, constitución nacional), los delegados a la nación son definidos y expresos, pero no lo es menos que estos últimos no constituyen meras declaraciones teóricas, sino que necesariamente han de considerarse munidos de todos los medios y posibilidades de instrumentación indispensables para la consecución real y efectiva de los fines para los cuales se instituyeron tales poderes, en tanto éstos se usen conforme a los principios de su institución. De no ser así, aquellos poderes resultarían ilusorios y condenados al fracaso por las mismas provincias que los otorgaron. De aquí que las *supra* mencionadas facultades provinciales no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional (Fallos, 263-437), ni justifiquen la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la nación toda".⁸

Manteniendo esa tendencia el máximo tribunal reparó en que la normativa civil referida a la materia de obligaciones abarca tanto de relaciones de derecho público como privado, de esta manera la normativa estadual no puede pretender apartarse de sus previsiones. Así en *"asuntos de emergencia ..., el legislador provincial no puede apartarse de la legislación nacional, estableciendo plazos mas extensos para pagos de obligaciones consolidadas, 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"*.⁹

Bien es sabido que las provincias tienen su propio ámbito regulatorio, reservándose el dictado de su propia ley suprema, la creación en el orden institucional, administrativo, económico y financiero, con las únicas limitaciones contenidas en las delegaciones efectuadas. Y así se refuerza con mayor abundamiento en la causa 'López López, Luis y otro c. Santiago del Estero".

Escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o

⁸ CSJN, Fallos 329:2975.

⁹ 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.

las legislaturas provinciales. Es que, en ese aspecto, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder. De tal manera, tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales.¹⁰

En lo expuesto encontramos la génesis de su constitucionalidad.

Pero ¿es ella avasallada por una interpretación amplia de las facultades provinciales?

Conveniente estimo una remisión a la intención del constituyente.

Según Emilio Ravignani, el entonces director del Instituto de Investigaciones Históricas de la Facultad de Filosofía y Letras de la UBA, en un trabajo titulado "*Asambleas constituyentes argentinas*" (1937, p.528) fue que en el congreso del 28 de abril de 1853 reunido en la provincia de Santa Fe ante la exposición de José Benjamín Gorostiaga, representante por Santiago del Estero, quien disertando acerca de las cláusulas que enumeraban las facultades de la legislatura federal, fue objetado por el entonces diputado tucumano Salustiano Zavallía, manifestando su desagrado y expresando que la medida además de afectar la autonomía de las provincias lo hacía a la forma federal de gobierno que aseguraba la constitución (en aquel entonces Inc. 11 del art 64, hoy Inc. 12 del art 75).

La respuesta del expositor, quien era miembro informante fue inmediata: "*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*

¹⁰ Fecha: 15/10/1991 Partes: López López, Luis y otro c. Provincia de Santiago del Estero, Publicado en: REVISTA JURÍDICA ARGENTINA LA LEY, 1992 B-330; Fallos 314:1293.

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...”.¹¹

Así, el artículo fue sometido a votación por mayoría para su aprobación, mientras que la gran parte de la normativa del cuerpo fue sancionada por unanimidad.

Con independencia al designio del legislador y la hacendosa jurisprudencia en el tema, las soluciones arribadas a lo largo de los años sufrieron numerosos vaivenes. Por un lado, demarcando límites a las facultades expresamente reservadas a las provincias mientras que en otros se interpretó ampliamente dichas cláusulas. (arts. 121 a 126 de la Constitución nacional en su actual redacción).

Ejemplo de ellos nos brinda el precedente de la corte “*Tomasa de Vélez Sarsfield contra Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires*”¹², dictada en 1882, allí la Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 62 inc. 3 de la Ley de Educación Común de la Provincia de Buenos Aires (1875)¹³, que imponía un impuesto sobre las herencias con destino al fondo de escuelas comunes. En mayoría se sostuvo que el tributo que pesaba sobre toda herencia con destino a la educación común constituía una legítima forzosa establecida al margen de lo previsto por el Código Civil, que afectaba el derecho de testar de la causante. Sarmiento, quien había intervenido en la causa en representación del Consejo de Educación provincial en un ensayo de 100 páginas publicado en el año 1882, defendió los derechos de la Provincia a gravar las herencias, sobre

¹¹ Edición digital véase <http://ravignanidigital.com.ar/asambleas/asa4/asa4110000.html?h=528>.

¹² CSJN, 10/11/1882 Fallos 23:647.

¹³ Ley de educación N° 988 del año 1875. A partir de la sanción de la Constitución en 1853 esta modalidad de imposición fue ratificada para las catorce provincias originarias. Así es como la Provincia de Buenos Aires en la Ley de Educación N° 988 del año 1875 constituyó un fondo permanente de las escuelas comunes con, entre otros, un gravamen del 5% a toda sucesión entre colaterales, excepto hermanos y del 10% a extraños; siempre que la misma excediera los mil pesos fuertes. Esto sirvió como antecedente de la ley 1.420 de 1884 que constituyó un fondo similar.

Cuadernos de Economía - Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires - agosto de 2011 / N° 78.

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

A contrario sensu en "*Larralde, Lorenzo s/ demanda de inconstitucionalidad*" la Corte aquí se expidió diciendo:

...el tribunal estima por lo menos excesiva la afirmación, contenida en sus pronunciamientos anteriores, según la cual el Cód. 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 que puedan surgir del Cód. Civil, importe 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 Cód.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 Cód. 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 aquéllas, en lo que respecta a los Cód. 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

¹⁴ Para más información consultar Krivocapich, Germán "*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 y Spisso Rodolfo en su obra "El restablecimiento del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires". Publicado en DFyP 2010 (marzo), 113-IMP 2010-12, 79.

también las facultades de derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación (Fallos 243:98).¹⁵

En la misma inteligencia el Dr. Alfredo Orgaz¹⁶ expresa: "... *El Código Civil no es limitativo del Derecho Público ni tampoco un Derecho subsidiario de éste, al menos en su generalidad: el principio es, como se ha dicho, el de que cada sistema de Derecho ha de suplirse por sí mismo y, por tanto, una laguna aparente en el sistema del Derecho Público no debe suplirse por vía analógica aplicando prescripciones del Derecho Privado, sino que ha de llenarse con preceptos emanados del sector del Derecho Público...*" (Fallos 235:571).

Continúa el notable civilista con gran precisión "... *la transferencia de normas del Código Civil al Derecho Financiero, por ejemplo, debe hacerse con grandísima cautela, y que no es bastante al efecto que esas normas se hayan dictado por el Congreso de la Nación en ejercicio de sus facultades propias. La legislación común de los arts.67 inc.11 y 108 de la Constitución Nacional, en lo que respecta los Códigos Civil y de Comercio, es casi toda de Derecho privado; el Derecho Público, situado como está en otro plano, puede desembarazarse de las figuras y de los conceptos de aquellos códigos y resolver sus problemas propios de acuerdo con sus necesidades y su lógica particular...*"

En este contexto y bajo un orden de prelación, tanto las diversas constituciones, leyes, decretos y normas provinciales quedan adecuadas a:

- a) La constitución federal y los tratados internacionales de igual jerarquía
- b) los demás tratados a que refiere el artículo 77 Inc. 22 que tienen rango superior a las leyes
- c) las leyes del congreso de la nación.
- d) toda norma o acto emanado del gobierno federal como tal.

¹⁵ CSJN 02/03/1959, Fallos 243:98.

¹⁶ CSJN 10/8/1956, Partes "Atilio Cesar Liberti- Sucesión". Voto en minoría y disidencia.

Lo cierto es que los distintos códigos fiscales desde antaño, aun coexistiendo con el *leading case*, no compartieron la posición civilista ni tampoco las directrices emanadas del alto tribunal respecto a la imposibilidad entre otras, de regular el plazo o el momento de su inicio.

Así fue, que a razón de la aplicación de estas leyes y ordenanzas se suscitaron una casuística de fallos de los más variados matices, generando una vasta dispensa jurisdiccional y de recursos económicos y humanos. A tal extremo se agudizó el conflicto que, en el mismo año el Supremo Tribunal de Justicia (en adelante STJ) de CABA como la CSJN se han expedido de manera contradictoria sobre la misma materia en los fallos: *Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGC* (Res. N°1881/DGR/2000) resuelto el 17 de noviembre de 2003 y *Filcrosa SRL*.

Esta situación merecerá a posteriori un análisis donde a todas luces se detallarán las disímiles posiciones tomadas por ambas cortes, fundamentando el *thema decidendum* de forma antagónica.

4- Código Civil y Comercial de la Nación. Sus influencias y posiciones doctrinales.

Este texto normativo tuvo su génesis en el decreto N°191/2011 cuyo objeto fue la creación de la comisión para la elaboración del proyecto de ley, reforma y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación.

La misma precedida por los Dres. Ricardo Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci en colaboración con grandes juristas y haciendo uso de facultades concedidas por los artículos 2 y 3 de la ley 340, tal cual lo previó el codificador, ante la demanda de modificaciones que se adapten a la realidad cotidiana de los hechos. Así y en vistas de fenómenos insoslayables tales como la reforma constitucional del año 1994, la consiguiente introducción de tratados internacionales, procesos de integración regionales y a los fines de generar una armonización en conceptos vitales es que esta modificación ha devenido trascendental e histórica para nuestro país.

Este amplio espectro de modificaciones tuvo incidencia directa sobre un punto de discusión entre tributaristas y civilistas que proviene de larga data. Tan controvertido resultó, que extensos todavía son los debates y puntos encontrados, que ni aun la propia jurisprudencia de los tribunales supremos provinciales pudieron aunar a una solución pacífica.

Ambas posiciones requieren, en apoyo de sólidos fundamentos, el poder de reglamentar la materia tributaria sosteniéndose unos en la tutela constitucional y otros a través de su carácter autónomo, invocando que, al contar con la autoridad para establecer sus propios tributos, también la deberían para regular lo concerniente con las formas de extinguir obligaciones de este tipo. En este sentido se ha reconocido dicha autonomía, siendo Spisso (2002) quien las sintetiza de la siguiente manera:

a) las instituciones que lo integran tienen naturaleza propia, derivada del poder tributario;

b) las relaciones que vinculan al fisco con los contribuyentes son de derecho público;

c) 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;

d) las normas de derecho civil y las de derecho tributario actúan frecuentemente en ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos; de ello se deriva que el Estado, con fines impositivos, tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que les es propia;

e) las figuras del derecho civil actúan en las relaciones de las personas entre sí, o con terceros, en tanto que los principios del derecho tributario rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado; esto quiere decir que aquéllas y éstos imperan en zonas no confundibles ni necesariamente subordinables las unas a las otras;

f) 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;

g) 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 aquélla.

h) el derecho tributario tiene métodos propios de interpretación que deben atender al fin de la ley y a su significación económica (2002, p.887)

García Belsunce (1982, p. 889) observa 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” *

Antecedentes de esta tesis fueron vertidos en el prestigioso Código Tributario para América Latina del año 1967 (CTAL) ¹⁷, elaborado por los Dres. Carlos María Giuliani Fonrouge (Argentina), Ramón Valdés Costa (Uruguay) y Rubens Gomes De Sousa (Brasil), donde se determinó 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 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*”.

Lamentablemente la falta de un cuerpo codificado solo deja expuesta la imperiosa necesidad de una herramienta útil para el perfeccionamiento del estudio de la disciplina, garantizando la pretendida seguridad jurídica y erradicación de las cotidianas arbitrariedades.

Desde la otra perspectiva, la posición civilista encuentra su pilar argumental en que el instituto pertenece al derecho común, siendo el congreso de la Nación a través del Código Civil, el encargado de regularlo. Basamento que deviene de la potestad conferida por la ya citada *cláusula de los códigos*.

Lo expuso la doctrina “...*esta cláusula constitucional opera como limitante de la potestad tributaria provincial y municipal, con cuyo ejercicio no podrá*

¹⁷ 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

resquebrajarse la unidad asegurada al derecho de fondo" (BULLIT GOÑI .2009, p.548).

La elocuencia de esta posición, intenta confirmar una vez más, que la actual delegación realizada por el poder legislativo federal a las provincias, de una potestad acordada a la Nación (a través de la carta magna), **resultaría al parecer inconstitucional ya que violentaría lo dispuesto por el artículo 75 inc. 12.** Es decir, se estaría cediendo una autoridad para legislar sobre un campo inminentemente asignado al gobierno federal sobre una materia estrictamente de derecho de fondo, como lo es la prescripción.

Se insiste enfáticamente en este punto *"...no importa...impulsar criterios centralistas o unitarios, en términos que ya hasta han perdido todo significado, ni negar que cada provincia pueda definir con libertad su estructura tributaria, o el régimen de sus municipalidades, tanto en los aspectos sustantivos como procesales. Importa, solamente, aplicar el sentido común, reconocer la necesidad de improntas comunes mínimas para la normativa nacional y local, elementales, imprescindibles, esenciales, en todo federalismo razonable, y advertir que con el tironear irreflexivo, en la disputa cotidiana por las migas pierden todos los niveles"* (BULLIT GOÑI, ob.cit. p.143).

También lo entendió la Corte por mayoría en la causa "Filcrosa":

... 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, éste no sólo fijará 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 esta vía. [Considerando 6]

Asimismo, el considerando 12 sostuvo:

... debe tenerse presente que del texto expreso del citado art. 75, inc. 12, de la Constitución 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 (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)

Se intenta demostrar lo inconveniente que resulta apartarse de esa tesitura, no reconociéndole a las provincias la facultad de regular modos extintivos de las obligaciones tributarias (a título de ejemplo, pago, compensación, confusión, etc.), para dar lugar a la aplicación lisa y llana de la normativa civil. Entienden que la prescripción es un instituto de orden público concebido para dar firmeza y solidez a los actos jurídicos, sin distinciones, considerando tanto su utilidad social como su regulación propia en la legislación común, evitando dejar libradas tantas normas como jurisdicciones deban intervenir en el conflicto entre acreedor y deudor.

Pero lo antedicho de ninguna manera trama una subrepticia limitación a las autonomías provinciales y así fue que el Dr. Vázquez en su voto intentó esclarecer la cuestión:

... no basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos, según el art. 67, inc. 11, de la Constitución Nacional; uniformidad ésta 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 que les están reservados.

Modificaciones relevantes al instituto:

En vista de su nueva redacción, **el artículo 2532** dispone que:

"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". (el destacado me pertenece)

La norma señala *prima facie* el carácter supletorio de su aplicación, cuanto establece que regirá lo dispuesto en el código ante la falta de otras disposiciones que la regulen específicamente. Punto seguido faculta a las provincias a disponer el plazo de la prescripción liberatoria, siendo esto el punto sobresaliente del precepto legal.

La originaria redacción de la norma generó cierta malestar en los fiscos y fue causa de elevación de la Resolución Declarativa n° 5 del año 2012 -elaborada por la Comisión Federal de Impuestos-, donde se manifestó la preocupación en miras que el articulado no trataba específicamente la prescripción de tributos, asimilándolas a las civiles y quedando absorbidas por el plazo bienal del art 2562 ,inc c del proyecto .De esta manera generaría un grave inconveniente para los fiscos, obstruyendo su tarea y efectivo cobro.

Textuales palabras se desprenden de la declaración en relación a lo dicho¹⁸:

"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."

Remitiéndome al debate parlamentario de la cámara de senadores realizada en noviembre de 2013, se destaca la presentación de la legisladora por la provincia de Misiones -por Frente Renovador de la Concordia Social- la senadora Giménez, quien realzó la necesidad de modificar la composición del

¹⁸ Texto completo en: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/200000-204999/202271/norma.htm>

proyecto argumentando los *efectos nefastos* , en las propias palabras de la oradora, que ocasionaría el nuevo plazo a los fines recaudatorios en los erarios locales, adoptando una manifiesta posición autonomista.

Destaca el agravio, manifestando que *“Por otro lado, de suma importancia también es destacar que constituye una parte sustancial de la autonomía provincial no delegada a la Nación la posibilidad de los Estados provinciales de darse sus propios recursos y más especialmente los recursos tributarios”*.

Para concluir diciendo *“ Es por ello que, a fin de poder obtener dichos recursos, las provincias establecen no solo sus impuestos, relación jurídica sustantiva, sino también los aspectos procedimentales de la recaudación impositiva, procedimientos de determinación, recaudación, recursos y plazos de prescripción, lo que claramente queda comprometido dentro de la esfera de reserva de los poderes locales, en tanto que ello no haya sido delegado o compartido con el gobierno federal –artículos 4°, 9°, 10, 11, 12, 17 y 75, incisos 1, 2 , 3, y artículo 121 de la Constitución Nacional”*.¹⁹

La normativa transcripta fue propuesta momentos antes de la votación y aprobados sin debate alguno.

Sin duda la voluntad parlamentaria con el apoyo en plenario de los representantes de la comisión motivó el último agregado del artículo modificando el temperamento de la norma y no constando registro alguno sobre las razones que fundaron su cambio.

ARTÍCULO 2560.- Plazo genérico.

“El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local.”

¹⁹ Ver debate Parlamentario Cámara de Senadores. Código VT-2013-11-27-ES-09 - Versión taquigráfica de las Sesiones de los días 27 y 28 de noviembre de 2013 - pág. 97.

El plazo genérico dispuesto ahora es de cinco años, distanciándose notablemente del Código de Vélez Sarsfield (art.4023) donde era decenal.

También la normativa sufrió una modificación respecto a la contenida en su proyecto, por un lado, donde establecía un plazo de carácter abierto manifestando que sería de 5 años, excepto que se prevea uno diferente, no haciendo aclaración alguna sobre quien podría establecerlo, sujeto a la posibilidad que normas del propio CC y C o ulteriores leyes especiales sean la excepción. Es de notar que difícilmente quienes previeran uno diferente pudieran ser las legislaciones locales, sobre todo teniendo basta doctrina y jurisprudencia no a su favor.

5- NORMATIVAS PROVINCIALES:

Examinadas las modificaciones del código resta el análisis de las legislaciones provinciales.

Desde un estudio integral encuentro 3 posturas bien delimitadas.

La primera de ellas podríamos llamarla *tesis Autonomista* en la cual la regulación legal se ajusta a lo dispuesto por la normativa local (a título de ejemplo, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Santa Fe, Chaco).

Jurisprudencia relevante:

Corte Suprema de justicia la Nación:

- *“Sociedad Italiana de Beneficencia s/ queja de recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ Dirección General de Catastro” (17/11/2003)*

Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires:

- *“GCBA c/ Constructar SA s/ ejecución fiscal s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” (23/02/2005)*

Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Chaco

- *“Provincia de Chaco c/ Rivero, Rodolfo Aníbal” (13/11/2008)*

En segundo orden la llamada *Civilista*, que sustenta su posición en base a lo dispuesto por el Código civil (Córdoba, Tucumán, Buenos Aires, entre otras).

Corte Suprema de Justicia de la Nación:

- *“Municipalidad de Avellaneda s/inc. De verif. en: Filcrosa SA s/ quiebra” (30/09/2003).*
- *“Casa Casmma SRL c/ Municipalidad de la Matanza” (26/03/2009).*

Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires:

- “Cooperativa provisión almaceneros minoristas de Punta alta. Concurso preventivo” (30/05/2007).

Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba:

- “Laboratorios Bagó S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto” (13/8/2009).

Y por ultimo una postura intermedia a la que llamamos *tesis moderada* (Mendoza).²⁰

Si bien casi la totalidad de los estados miembros fueron acatando la doctrina emanada por el cimero tribunal con relación al plazo liberatorio genérico, algunas legislaciones insisten en aplicar el plazo decenal respecto a ciertos tributos en particular.

Sobre este tema la provincia de Mendoza ²¹ dispone:

- **Art. 49: Prescriben: Plazos**

c) “Prescriben por el transcurso de diez (10) años las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago del Impuesto de Sellos, Tasa de Justicia, Tasas Retributivas de Servicios, y los Impuesto varios contemplados en el Título VI del Libro Segundo parte especial del Código Fiscal.

Resulta también interesante como el artículo 51 enumera 2 causales de interrupción no contempladas en el Código unificado.

De la misma manera lo receptan las provincias de Neuquén ²² y Tierra del Fuego:

²⁰ Sala Primera de la Excm. Suprema Corte de Justicia de Mendoza en “D.G.R. C/ Pickelados Mendoza S.A. P/Apremio S/Cas.”23/8/2012.

²¹ Ley 4362 y modificaciones.

²² Ley N °2680 y modificatorias.

- **Art. 141:** “Las acciones y poderes de la Dirección Provincial para determinar y exigir el pago de los impuestos, tasas y contribuciones y sus accesorios regidos por el presente Código, para aplicar y hacer efectivas las multas y las clausuras en ellas previstas, prescriben a los cinco (5) años, **excepto para el caso de Impuesto de Sellos, que prescribirá a los diez (10) años**” (el destacado no obra en el original).

Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e islas del Atlántico Sur.²³

- **Artículo 81:** “Prescriben por el transcurso de cinco (5) años, las facultades de la Dirección de determinar las obligaciones fiscales o de verificar las declaraciones juradas de contribuyentes o responsables y de aplicar multas, excluidas las correspondientes a contribuyentes no inscriptos **y al impuesto inmobiliario, los que prescribirán por el transcurso de diez (10) años**”.

Otras la regulan en orden a la responsabilidad asumida por agentes de retención /percepción:

Provincia de Córdoba:²⁴

Prescripción: Término:

- **Art. 108.-** “Prescriben por el transcurso de cinco (5) años.
 - a) las facultades de la Dirección para determinar las obligaciones tributarias y para aplicar las sanciones por infracciones previstas en este Código;
 - b) la facultad de la Dirección para promover la acción judicial para el cobro de la deuda tributaria;
 - c) la acción de repetición, acreditación o compensación;
 - d) la facultad de la Dirección para disponer de oficio la devolución, acreditación o compensación de las sumas indebidamente abonadas.

²³ Ley N° 439 y modificatorias.

²⁴ Ley N° 6006.

Cuando se tratare de deudas originadas en regímenes de retención, percepción y/o recaudación, practicadas y no ingresadas a su vencimiento, las facultades establecidas en los incisos a) y b) del presente artículo prescriben por el transcurso de diez (10) años” (el resaltado me pertenece).

Un párrafo aparte merece Misiones (ex Ley 4.366. Código Fiscal. Texto vigente)²⁵ que, no realizando consideraciones particulares sobre impuestos o sujetos responsables, normativiza como plazo general el término de 10 años.

Así lo resolvió para el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y aplicación de multas como también para la acción de apremio en impuestos, tasas y contribuciones. Lamentablemente a pesar de la promulgación de la ley provincial 4028 donde instaba a aplicar plazos quinquenales, encolumnándose a casi las restantes legislaciones, se derogó manteniéndose los anteriores.

Otro singular caso lo describe el Código Fiscal tucumano (sancionada el 25/10/1979)²⁶, que sin mayores preámbulos subordina su aplicación a lo dispuesto por el Código Civil y Penal de la Nación. Cabe la mención que la normativa vigente remite no solo lo respectivo a su duración, sino en todo lo atinente al instituto.

Sin duda una novedosa elaboración legal que sencillamente clarifica su aplicación en consonancia con lo dispuesto por la Corte.

“De la Prescripción. Remisión:

- **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”.*

²⁵ Ley N° 2860 y modificatorias

²⁶ Ley N° 5121 y modificatorias

6- ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL:

a)- El caso Filcrosa:

El criterio mayoritario plasmado en el fallo conllevó por algunos años a la pacífica interpretación sobre los límites que poseían las autonomías locales en materia tributaria. Esta distinción brindó claridad y procuró dar por concluida la litigiosidad del asunto.

Fue así, que con notable precisión los votos de los ministros Fayt, Belluscio, O Connor, Boggiano, López y Vásquez sentaron el precedente más importante en la materia afirmando que era potestad delegada de las provincias al gobierno central, quien en definitiva a través de sus representantes provinciales elaboran la ley aplicable, el Código Civil. Los lineamientos del procurador general de la Nación concluyeron en que, no obstante que los regímenes estaduales poseen facultades amplias no delegadas, es prohibitivo de ellas “... *legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la involucrada en la especie*”.²⁷

Hechos:

La municipalidad de Avellaneda promovió un incidente de verificación por un crédito por tasas municipales que detentaba a su favor contra la empresa FILCROSA S.A la cual tramitaba un proceso de quiebra. La sindicatura al contestar el traslado opuso la excepción de prescripción con sustento en lo establecido en el art. 4027, inc. 3°, del Código Civil (prescripción quinquenal -5 años-).

Así fue que tanto el juez en lo comercial que entendía en la causa como la sala “E” de la Cámara Nacional de apelaciones –con remisión al dictamen del Sr. Fiscal- rechazaron la defensa considerando que la prescripción de los

²⁷ CSJN, RECURSO DE HECHO Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda.

tributos municipales se rige por la normativa local, siendo el plazo aplicable 10 años. Hacen hincapié en que es facultad no delegadas de las provincias al ámbito federal por consiguiente no regiría el Código Civil de la Nación. Tal decisorio ocasionó el agravio de la recurrente que interpuso recurso extraordinario, cuya denegación motivo la queja consecuente.

Se funda en que el instituto es de exclusiva competencia de la Nación y que el desconocimiento de tales normas por parte de la jurisdicción local implica una cuestión federal, considerando inconstitucional el plazo fijado por la ordenanza municipal N° 10.607.

Agrega que posterior modificación a la ley orgánica de los Municipios (a través de ley 12.076) fija el plazo quinquenal de la prescripción.

ARTÍCULO 278 – *“Las deudas de los contribuyentes que hubieren incurrido en mora en el pago de impuestos, tasas y cualquier otra especie de contribuciones adeudadas a la Municipalidad, prescriben a los cinco (5) años de la fecha en que debieron pagarse.”*

De esta manera se llegó al tribunal cimero donde las normativas en disputa fueron las siguientes: Arts. 75, inc. 12°; 121; 122 y 126, de la Constitución Nacional. También el Art. 4027, inc. 3°, Código Civil. -

El Procurador general de la Nación declarando admisible el recurso consideró la regulación del instituto como materia de fondo, citando inveterada jurisprudencia de la Corte en Fallos: 235:571 cuyo considerando 11 dispone:

Que no puede afirmarse que las conclusiones precedentes afecten el derecho tributario en la medida en que legítimamente corresponde a la Provincia. Esta Corte Suprema ha admitido no ser objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de

*autoridad extraña (Fallos: 7, 373; 105, 273; 114, 282; 137, 212; 150, 419). Pero ha debido admitirlo con la salvedad de que aquellas leyes impositivas no graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extraña jurisdicción; **o que sean por otras razones contrarias a la Constitución**" (el resaltado me pertenece).*

Caracteriza la autonomía provincial limitándola a razón del marco constitucional vigente, en Fallos: 293:427 (cons. 31), que las "normas de índole local... no pueden alterar las normas comunes nacionales que regulan la prescripción de las acciones y por tal fundamento esta Corte ha juzgado de antaño que las actuaciones administrativas no suspenden ni interrumpen la prescripción; y ello, aunque se trate de las que debieron preceder a la demanda judicial (Fallos: 173:289; 182:360; 187:216; 189:256; 224:39; 277:373)".

Continúa sosteniendo que en aras de una armónica y pacífica legislación cita Fallos: 235:571: "Si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo (art. 67, inc. 11 de la Constitución), para robustecer mediante esa unidad legislativa la necesaria unidad nacional, consecuentemente han debido admitir la prevalencia de esas leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas, fiscales o no fiscales, que las contradigan. El precepto constitucional así lo establece en términos categóricos."

La paráfrasis del voto mayoritario pre apuntado es elocuente, no deja margen a una interpretación distinta, es el código de fondo quien se encarga de regular la materia prescriptiva. FILCROSA había terminado con años de vaguedad e incertidumbre en el tema.

Finalmente y para disipar cualquier tipo de duda, el tribunal confirmó la doctrina en fallo "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/ Herrmann, Alejandro Enrique s/ apremio", que "... la prescripción de las obligaciones tributarias, 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 República y, ante la

*ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil”.*²⁸

Pero la gran contradicción habría de llegar y fue de la mano del Tribunal Supremo de la ciudad de Buenos Aires en “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ Dirección Gral. De Catastro*”.

b) El caso “Sociedad Italiana de Beneficencia”

En el antecedente en marras, Rentas de la Ciudad de Buenos Aires determinó de oficio el impuesto de ingresos brutos adeudado por Sociedad Italiana correspondiente al año 1988. La contribuyente alega a su favor la prescripción de dicho periodo en base al art. 4027 inc. 3 del Código Civil mientras que el organismo recaudatorio sustenta su posición en el plazo decenal de la legislación local. Agotado el recurso administrativo de reconsideración, siéndole desfavorable, plantea la apelación ante la sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires quien revoca la sentencia por estar la recurrente, exenta al pago de impuesto a los I.I.G.G.

Tomado conocimiento, el organismo interpone recurso de inconstitucionalidad, el cual fue declarado inadmisibile por la Sala II, motivando la interposición de una queja.

Llegado el asunto al Tribunal Supremo sentenció en fecha 26 de marzo de 2002, haciendo lugar a los sendos recursos, revocando lo anteriormente resuelto y remitiendo las piezas para que en este caso la Sala I de la CCAyT (DOS SANTOS,2012, p.385) dictara nuevo pronunciamiento ajustándose a lo establecido - que comprendiera la totalidad del agravio planteado en sede judicial-.

²⁸CSJN “Municipalidad de la Ciudad de Corrientes el Herrmann, Alejandro Enrique sl apremio”, M, 804, XLVIII. Sentencia del11 de febrero de 2014.

De regreso a la Cámara, esta se pronuncia y rechaza el recurso incoado por Sociedad Italiana.

No conforme y motivada en que la asistía el derecho interpuso un planteo de inconstitucionalidad, desestimado por el tribunal *a quo* lo que motivó la interposición de una queja ante el tribunal superior.

Previo al examen del fallo, el cual adoptó una posición netamente "autonomista", considero interesante realizar una brevísimas remisión a las facultades impositivas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El punto de inflexión a su situación jurídica lo marco la reforma constitucional del año 1994.

Previamente su régimen era regulado por leyes emanadas del Congreso de la Nación que actuaba como legislador local en ejercicio de la potestad conferida por el antiguo Art. 67 inc. 27 (actual art.75 inc. 30) y también por las ordenanzas fiscales provenientes del consejo deliberante, órgano encargado de la materia tributaria, dicho sea de paso, concedida por el Congreso Nacional. Al cabo de la significativa y conveniente modificación se consagró a la Ciudad de Buenos Aires como total y plenamente autónoma con las limitaciones conferidas en lo dispuesto en el artículo 129 de la C.N.

Ahora bien, sin ingresar al debate sobre su constitucionalidad, la ley 24.588 que fuera promulgada el 27 de noviembre de 1995 (conocida como "Ley Cafiero") expresamente dispuso que la Ciudad sería continuadora en todos los efectos de la Municipalidad de Buenos Aires (art 5). Tanto así que la propia normativa expresa la competencia, al establecer: "*La ciudad de Buenos Aires tendrá facultades propias de jurisdicción en materia de vecindad, contravencional y de faltas, contencioso-administrativa y tributaria locales*" (Art 8).

Encauzados hacia un sistema rentístico propio fue que se dispuso reglamentar en su propia carta magna - arts. 80, inc. 2º y 81, inc. 9-, la facultad de la legislatura en regular la materia fiscal y tributaria, con sujeción a los

principios establecidos en el art. 51, competencia que ejerció al dictar el Código Fiscal –ley 150- y sus sucesivas modificaciones.

Dentro de este contexto la magistrada Ana María Conde expresó en su voto:

De lo expuesto se infiere que la Ciudad 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 artículo 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional. Aún cuando se intentará adoptar una postura restrictiva de la autonomía, ella no encontraría — en este punto— sustento ni siquiera en la ley 24.588 que, como se viera, reconoce expresamente el ejercicio por los órganos del gobierno local de las facultades tributarias a las que alude.

La cuestión planteada no es una disquisición meramente teórica y así lo entendió principalmente el voto del Dr. Maier al compeler a lo categórico... *“Pero, para ser sincero, la jurisprudencia citada de la CSJN me parece absurda. Sus notas principales residen en dar por sentado que las provincias tienen potestad de legislación impositiva local, para negar luego que ellas puedan imponer sus propios plazos de prescripción de las determinaciones tributarias locales”.*

El magistrado advirtió que la posición de la Corte avanza de manera peligrosa por sobre las autonomías provinciales, categorizándolas con un *“sentido centralizador, impropio de nuestro orden jurídico básico”*. Agrega también con acierto:

Si tuviera razón la CSJN, con el fallo citado, entonces ocurrirían algunos inconvenientes, que no resultan “naturales” para el sistema federal de nuestro orden jurídico. Piénsese —tan sólo como ejemplo—, que la misma norma constitucional citada (art. 75, inc. 12) no sólo 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 sólo 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 arts. 62 y 65 del Código Penal (como ejemplo: prescripción de la acción de delitos amenazados con penas privativas de libertad temporal, entre dos años como mínimo y doce años como máximo), 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, muchas veces de legislación local, en el sentido más circunscripto de municipal o vecinal, para aquellas provincias de organización jurídica federal interna.

La defensa iuspublicista expresada era clara, los estados provinciales tenían en custodia esa facultad.

Importante doctrina reflexiona en la terminología utilizada al decir: *“los Códigos de fondo son tales para el Derecho privado cuando se trata del Código Civil y del Código Comercial; y son de fondo en antítesis con los Códigos de Procedimiento que, en virtud de lo dispuesto por la Constitución, no son dictados por la Nación, sino por cada provincia. Pero estos Códigos no son de fondo para el Derecho tributario, que, a su vez, es un Derecho sustantivo y no un Derecho formal o procesal.”* (JARACH, 1968, p.299 y ss.)

La normativa constitucional en la *Cláusula de los códigos* expresamente no dispuso tal encargo. Estas conclusiones provienen de una errada interpretación de consentir al derecho de fondo como *Derecho común* al cual deberían someterse las restantes ramas del derecho. Signado por haber sido el de mayor elaboración o su preeminencia en la enseñanza universitaria, indujeron a una dialéctica sesgada, intromisiva de ambas ramas, olvidando que la mayoría de sus clasificaciones y preceptos no son susceptibles de ser trasladadas al Derecho público. Vale también la advertencia que solo en menor medida los preceptos del código de fondo están vigentes en la totalidad del ordenamiento jurídico, léase también como-derecho común-.

Es por ello en el voto del Dr. Casas y remitiéndose al precedente “D. Bernardo Pastorino, capitán de la barca ‘Nuovo Principio’ contra Ronillon Marini

y C^a, sobre pago de sobreestadías²⁹ fundó el apartamiento de la jurisprudencia de la CSJN al aducir:

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 aquél 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 corte porteña habiéndose declarado en esta oportunidad en forma contraria al citado *leading case*, marcó una orientación autonómica que el art. 129 de la Constitución Nacional establece para la Ciudad de Buenos Aires.

No obstante, ante la indubitable insistencia de la Corte, el TSJ resolvió, posteriormente y con el fin de evitar un dispendio jurisdiccional, apartarse de lo resuelto en el precedente citado y adherir la doctrina civilista imperante en "*Marini, Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado*"³⁰ resuelto el 22 de octubre de 2013.

Allí concluyó:

(...) vale aquí recordar la doctrina de la CSJN, mutatis mutandis aplicable a los precedentes de los tribunales cimeros de los poderes judiciales organizados a la manera del federal, con arreglo a la cual "...no obstante que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casas análogos, los jueces inferiores tienen el deber de

²⁹ Juez Federal de Sección doctor TEDÍN, Virgilio M. *Fallos* 25:364, sentencia del 23 de junio de 1883. considerando 9º de la sentencia.

³⁰ TSJBA "GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ej. Fiscal. (expte. N° 9070/12).

conformar sus decisiones a aquellas (confr. doc. de Fallos: 25:364). De esa doctrina, y de la de Fallos: 212:51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada para el Tribunal, en su carácter de interprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (conf. causa: 'Balbuena, Cesar Aníbal s/extorsión', resuelta el 17 de noviembre de 1981).

7- ¿Régimen tributario “amplio” para las provincias?

Causales de suspensión, interrupción y extensión de plazos.

Como ya hemos visto la delegación realizada por el congreso federal versa, según la literalidad de la ley, a la fijación del plazo (manteniendo una tesitura autonomista) pero no hace referencia alguna sobre la posibilidad de crear causales de suspensión o interrupción distintas a las dispuestas por el CCyC.

Dicho de otra manera, sumadas las previstas en el nuevo CCC y otras no legisladas en este cuerpo, a título de ejemplo tenemos:

- *Ley 26.476, ley regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales*
- *Ley 26.860 de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país.*

La interrogante es: ¿pueden las provincias crearlas?

La situación actual, resultante de las mismas omisiones que padecía el antecesor código Velezano, parecería seguir sus mismos pasos, depositar la solución en los estrados de la justicia. Claramente lo sostuvo la Dra. Carmen Argibay en los autos “*Municipalidad de resistencia c/ Lubricom SRL.*”³¹ cuyo 5 considerando expone: “ *Con relación a este aspecto, entiendo oportuno señalar que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso “Filcrosa S.A.” 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.*”

³¹ CSJN Fallos 332:2108

De esta forma la Corte, a través de los años, aclaró que las mencionadas causales son las dispuestas por el Código Civil y se encargó de precisarlas.

A modo de ejemplo:

En lo que a **suspensión e inicio del plazo del instituto** se refiere, la causa caratulada "*Provincia del Chaco c/ Rivero, Rodolfo Aníbal*"³² los miembros de la Corte compartieron lo dictaminado por la Procuradora Dra. Laura Monti, sosteniendo que resulta violatorio del Art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional que "*el Código Tributario Provincial pueda disponer una forma diversa de cómputo de la prescripción y un plazo de suspensión más extenso que los previstos por el legislador nacional, de manera uniforme para toda la República, los cuales se hallan regulados en el Código Civil*".

Con respecto a la forma de hacer efectiva la suspensión el entonces presidente del máximo tribunal el Dr. Julio S. Nazareno manifestó³³ "

... pues la interpelación configura una declaración de voluntad hacia un destinatario determinado al que es comunicada, en razón de que, dado que tiene por objeto producir efectos en la esfera jurídica ajena, existe un indudable interés de quien la recibe para conocer el contenido de la aludida expresión de voluntad del declarante. No basta, pues, un mero acto de emisión que se cumple con el solo hecho del declarante, sino que es necesario un procedimiento de transmisión o comunicación que, cuando no es realizado directamente, es extraño a aquél y sólo produce sus efectos cuando se produce su recepción por parte del destinatario"

En lo correspondiente a las formas de hacer efectiva la suspensión, sin dudas un acierto del nuevo código fue el perfeccionamiento en la semántica del artículo 2541, reemplazando la expresión *interpelación auténtica* por el término

³² CSJN "Provincia del Chaco c/ Rivero Rodolfo Aníbal s/ apremio" de fecha 1 de noviembre de 2011;

³³ CSJN Legnangel S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ daños y perjuicios (Registro de la Propiedad). Buenos Aires, 19 de diciembre de 1995. Fallos: 318-2558

"fehaciente", significado que la doctrina y la jurisprudencia ya habían dado a dicha expresión.³⁴

Ya sobre los mismos pasos en "*Brusa, Francisco c/La Nación*"³⁵, la Corte había señalado respecto a la **interrupción** "... que las tramitaciones administrativas tendientes a obtener reconocimiento del derecho reclamado, **no** importaban demanda judicial en los términos del art. 3986 del Código Civil, ni equivalían a los actos enumerados en los arts. 3988 y 3989"³⁶.

Indicios de la subsistencia autonomista se dieron en "*Dirección General de Rentas C/ Pickelados Mendoza S.A. p/ Apremio s/ Cas.*" (23/8/2012) donde la Corte mendocina hizo lugar al recurso de casación interpuesto por la Dirección de Rentas en un juicio de ejecución fiscal a fin de efectivizar el cobro a la demandada del impuesto sobre los I.I.B.B. por los períodos fiscales comprendidos entre 1998 y 2002, resolviendo que las acciones del ente recaudador provincial no se encontraban prescriptas.

Alegó que las provincias **tienen facultades para fijar causales de interrupción** de la prescripción no previstas en el C.C., de modo que tuvo por fulminado el transcurso de la misma con aval en el art. 51 del código Fiscal provincial, en los incisos b y c³⁷ y así, considero que la deuda tributaria reclamada en la ejecución fiscal no estaba extinta.

³⁴ "el art. 3986, 2º párrafo, del Código Civil, establece que el curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica, supuesto que esta Corte ha considerado que se configura con la interpelación efectiva al deudor por medio de un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización" (causa E.217.XX "Estado Nacional – Fuerza Aérea Argentina–c/ Río Negro, Provincia de s/ cobro de pesos, sentencia del 1 de marzo de 1994).

³⁵ CSJN, Fallos: 295-420

³⁶ Además mencionó los antecedentes: 27:388, 413; 96:328; 97:357; 103:115; 109:403; 111:65; 115:230, 281 y 295; 118:175; 120:94; 126:55; 137:313; 156:44; 173:289; 224:39; 225:371; 229:12; 232:675; 254:259; 277:373.

³⁷ Interrupción. Sumario: Código Fiscal de la provincia de Mendoza

Vigencia inicial: 23/01/1998

Publicado en: 18/11/1993

Art. 51 – "La prescripción de las facultades de la Dirección para determinar, verificar, rectificar, aplicar sanciones, cobrar los débitos tributarios o modificar su imputación, se interrumpirá por cualquiera de los siguientes hechos o actos:

b) Por la notificación administrativa de la determinación o verificación del tributo, aplicación de sanciones o de la modificación de la imputación;

La empresa, disconforme recurrió ante el Tribunal cimero y allí en voto por mayoría los ministros Lorenzetti, Highton de Nolasco, Fayt y Zaffaroni hicieron suyo lo dictaminado una vez mas por la Procuración Fiscal, respecto de que no se puede dar primacía a la legislación local por sobre el Código Civil.³⁸

La solución arribada no parece aunar el criterio jurisdiccional de estos tiempos. Tal es así que en fallo reciente de fecha 9 de abril de 2015, la Sala III de la Cámara Contenciosa Administrativa de la Ciudad de Buenos Aires en los autos "Ticketek c/ CABA"³⁹ sobre ejecución de ingresos brutos sentenció retomando las bases del ya citado precedente "Sociedad Italiana" no solo motivando la sentencia en la tesis publicista, sino incluso aplicando la nueva normativa aun sin entrar ésta en vigencia. Así por dos votos a uno se resolvió que el aprobado código formaba parte vigente e integra del derecho y no podía ser ignorada la voluntad del Congreso acerca de que la facultad de legislar la prescripción de tributos locales sea ejercida por las respectivas legislaturas.

Continuando las palabras de los magistrados Gabriela Seijas y Hugo Zuleta *"Este nuevo elemento justifica apartarse de lo resuelto por la CSJN"* para concluir que *"con el agregado final del artículo 2532 del CCC se zanja la discusión a favor de la posición que sostenía que no hay óbice a que los ordenamientos locales fijen los plazos de prescripción en materia tributaria"*. (considerando 2)

Soslayando este asunto sin duda merecedor de un desarrollo que todavía no ha concluido, se reconoce expresamente el fallo la creación de una causal suspensiva no legislada en el CCyC.

c) Por notificación de la intimación administrativa para cumplir un deber formal o efectuar un pago;"

³⁸ "Por ende, forzoso es concluir que resultan inconstitucionales los inc. b) y c) del arto 51 del Código Fiscal, en cuanto establecen como causales de interrupción del plazo de prescripción "la notificación administrativa de la determinación o verificación del tributo" y la "notificación de la intimación administrativa para cumplir un deber formal o efectuar un pago", respectivamente, toda vez que se alzan contra lo dispuesto por el arto 3.986 del Código Civil en cuanto dispone que la prescripción se interrumpe por el inicio de la demanda" contra el deudor" (considerando 4).

³⁹ "GCBA C/ Ticketek ARGENTINA sa s/ Ej. fisc. - Ing. Brutos convenio Multilateral", EXPTE N° B84583-2013/0

Fue la ley 2569⁴⁰ modificatoria del Código Fiscal de CABA la que a través de una cláusula transitoria suspende al universo de contribuyentes y responsables, estén o no inscriptos, por el termino de 1 año con respecto a las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el pago de los tributos que estén a cargo de dicha dirección de rentas.

Continua en la misma senda el Tribunal Superior de CABA, en la causa “Fornaguera Sempe”, con el voto del notable Dr. CASAS⁴¹ afirmando que:

Finalmente, el Congreso nacional introdujo el agregado que, cabe decirlo, recepta sin limitaciones la doctrina de la sentencia de este Tribunal en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia” ya citada, dando así la respuesta institucional del Congreso de la Nación que formula las precisiones legislativas con entidad para modificar la jurisprudencia de la Corte federal que la jueza Carmen M. Argibay reclamara en la causa “Casmma”. (considerando 4)

En tales condiciones, el Código Civil y Comercial de la Nación sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido del derecho común ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referida 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.(Considerando 5)

En concreto, se afirmó que *“los gobiernos locales podrán ejercer su poder originario en materia tributaria abarcando todos los aspectos constitutivos de las obligaciones tributarias, regulando los plazos y formas de extinción”*.⁴²

⁴⁰ Ley 2569 modificatorio Código fiscal CABA, publicada en B.O.26/12/07

⁴¹ STJCABA, Expte. n° 11148/14 “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” 23/10/2015.

⁴² Voto de la Dra. Inés M. Weinberg

Conclusión:

A lo largo de la investigación se procuró realizar un estudio de las diferentes posiciones con basamento en rigurosas técnicas jurídicas y distinguida doctrina.

Así el amplio campo investigativo, lejos de ser concluyente, nos permite entrever una vez más que el derecho siempre es merecedor de interpretaciones superadoras que comportan la dificultosa tarea de zanjar las controversias cotidianas.

Esta nueva codificación actualizó y reordenó el universo normativo, dicho sea de paso, pendiente desde hace años, trayendo a la práctica sendos beneficios y elaboraciones normativas sin dudas novedosas. No obstante lo dicho, algunos puntos no propiciaron esa claridad tan pretendida por intérpretes y operadores jurídicos.

Así es que el nuevo Código Civil y Comercial, a mi parecer, abrió un camino desconocido, generador de lo que se podía anticipar, una nueva judicialización de causas que hasta la mentada reforma tenían una clara orientación emanada por el cimero tribunal.

Dicho de otra manera, la incidencia de la norma es evidente, faculta a las provincias a disponer el plazo del instituto, haciendo letra el espíritu de la ley. Como lo anticiparía el maestro Dino Jarach, las Provincias cuando han delegado en la Nación la facultad de dictar los Códigos Civil y Comercial, **no han querido ceder la de legislar en materia de facultades impositivas**, que han sido reservadas a ellas.

No consta en ningún momento un traspaso expreso para que los Códigos Civil y Comercial legislen sobre la creación de las relaciones jurídicas tributarias y sobre elemento alguno de estas.⁴³

⁴³ Al respecto ver fallo de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos "GCBA c/ Agm Argentina S.A s Ejecución Fiscal".

Asimismo procuro insistir en su faz negativa, planteando la hipótesis en el cual un sujeto se vería tentativamente obligado a: 2164 posibles plazos diferentes al momento de computar la prescripción de sus tributos municipales, mas otras 24 posibles opciones distintas (una por cada estado provincial y CABA) sumado al correspondiente cómputo con relación a los tributos nacionales⁴⁴. También interpreto que la creación de plazos más extensos no justificaría el fin por el cual se la han propuesto, a sabiendas que las administraciones de recaudación, a través de sus sistemas informáticos y amplio capital humano se posicionan en sobradas condiciones para hacer efectiva la percepción y cobro de sus acreencias.

Mas allá de la crítica precedente, sostengo que una aproximación a la respuesta sería una mejora en las políticas recaudatorias y administrativas y por sobre todo una lisa y llana aplicación en lo expuesto por art. 33 de nuestra Constitución Nacional: el llamado *principio de razonabilidad*.

A partir de esto podría establecerse una regulación sensata en la materia, aplicando plazos criteriosos y adecuados que las provincias consideren, sin otro limite que la misma razonabilidad. Por ejemplo, si los fiscos provinciales disminuyeran notoriamente el plazo de prescripción en la acción de repetición o extenderían a veinte o treinta años las mismas para determinar y cobrar sus créditos, podría el contribuyente alegar un gravísimo deterioro en su derecho de propiedad, fundado no en un apartamiento de la regulación de fondo, sino en lo absurdo e insensato de la disposición provincial, porque tal como destaca García Belsunce (1982,p.889) "*la razonabilidad como parámetro de justicia, es fundamento de la inconstitucionalidad de las leyes.*"

De no ser esta conclusión un mínimo paso hacia las respuestas buscadas, solo restará que el transcurso del tiempo nos devele las interrogantes tan anheladas.

⁴⁴ http://atlasflacma.weebly.com/uploads/5/0/5/0/5050016/estructura_poblacional.pdf

BIBLIOGRAFÍA

- JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*.1ª ed. Buenos Aires: Liceo Cima, 1957.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *La autonomía del Derecho Tributario (A cuarenta años de mi primera clase universitaria)*.1ºed. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero: Nociones generales de Derecho financiero*. 6ª ed. Buenos Aires: Editorial Depalma ,1997.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*.1º ed. Buenos Aires: Astrea ,2014.
- BULIT GOÑI, Enrique G. *La cláusula constitucional de los códigos y la prescripción de tributos locales: dos importantes fallos contrapuestos*. Periódico Económico tributario, 2004.
- SARMIENTO, Domingo F. *Comentarios de la Constitución de la federación argentina*.1º ed. Buenos Aires: Imprenta de Julio Belín I CA ,1853.

- ALBERDI, Juan Bautista. *Elementos del derecho público provincial para la República Argentina*. 1°ed. Valparaíso: Imprenta del mercurio ,1853.
- REZZÓNICO, Luis M. precedido por carta del Dr. CALATAYUD, Pablo. *Estudio de las obligaciones en nuestro derecho civil* (según los tratados de Salvat, Colmo, Machado, Lafaille, el proyecto de reformas de 1936 y la jurisprudencia) .9°ed. Buenos Aires: DePalma, 1961.
- ALTERINI, Aníbal A.; ÁMELA, Oscar J; LÓPEZ CABANA, Roberto M. *Derecho de las obligaciones civiles y comerciales*. 2 ed. act. Buenos Aires: Abeledo Perrot.2004
- DÍAZ SIEIRO, Horacio D; VELJANOVICH Rodolfo D; BERGROTH Leonardo. *Procedimiento Tributario-Ley 11683* .1° ed. Buenos Aires: Macchi, 1994.
- LLAMBÍAS, Jorge Joaquín. *Tratado de derecho civil, parte general, t. II, actualizado por RAFFO BENEGAS, Patricio J. y SASSOT, Rafael A*.1°ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.
- WOOD, Allen. *Kantian Ethics*.1 ed. Nueva York: Cambridge University Press, 2008.

- BIDART CAMPOS, German J, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*.1°ed. Buenos Aires: Ediar,2007.

- FRÍAS, Pedro José; BERARDO, Rodolfo; CORDEIRO PINTO, Luis; HERNÁNDEZ, Antonio María; ITURREZ, Arturo Horacio; VERGARA, Ricardo Alberto; ZARZA MENZAQUE, Alberto; CORDEIRO PINTO, Luis. *Derecho Público Provincial*.1° ed. Buenos Aires: Depalma, 1987.

- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. 5ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

- RAVIGNANI, Emilio, *Asambleas Constituyentes Argentinas: seguidas de los textos constitucionales, legislativos y pactos interprovinciales que organizaron políticamente la Nación; tomo cuarto"1827-1862, Instituto de Investigaciones Históricas de la Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires: Talleres S.A. Jacobo Peuser Ltda., 1937.*

- SPISSO, Rodolfo R., *Prescripción de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires*. 2°ed. Buenos Aires: La Ley, 2002.

- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial*.1°ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot ,1982

- BULIT GOÑI, Enrique G. *Constitución Nacional y Tributación Local (Volumen 1)*. 1° ed. Buenos Aires: ed. Ad Hoc, 2009.
- DOS SANTOS, Marcelo (Director), COGLIATI, Natalia (Colaboradora). *Una mirada desde el fuero contencioso administrativo federal sobre el derecho procesal administrativo*. 1ª ed. Buenos Aires: FDA, 2012.
- JARACH, Dino. *Curso superior de Derecho tributario (tomo I)*. 2°ed. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1968.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *Temas de Derecho Tributario*. 1°ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982.