



La prescripción en el Código Civil y Comercial a la luz de la jurisprudencia de la CSJN en materia tributaria

Dra. Águeda María Orsaria

Jueza de 1^{era} Instancia en lo Civil, Comercial y Laboral de Distrito N° 1, Villa Constitución (SF)

Introducción

Argentina es un estado federal, lo cual supone la existencia de dos órdenes de poder territorial, entre los que se reparten atribuciones los estados locales y el estado central. En ese derrotero, el art. 121 CN sienta un principio propio del sistema federal, en virtud del cual los poderes delegados por las Provincias en el gobierno nacional están taxativamente enunciados en la Constitución y, por ende, constituyen competencia de excepción. En ese acto constitutivo, renunciaron al derecho de impugnación del ejercicio por parte del gobierno nacional, de las facultades delegadas en la Constitución (art. 126) y, a consecuencia de ello, tampoco el Congreso Nacional puede delegarlas en las Provincias¹.

Dado que el art. 121 está expresado en términos generales, la distribución de potestades surge de varias normas constitucionales, entre ellas, la del art. 75 inc. 12, conocida como «la cláusula de los códigos», donde en términos expresos se ha concedido al Congreso Na-

cional, el exclusivo poder de «Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados,...».

Este diseño constitucional ha provocado diversos tipos de conflictos cuyo análisis excede los límites de este trabajo. Nos detendremos en uno de ellos: la prescripción normada en el Código Civil versus su regulación en la legislación tributaria local. Sobre tal tópico los fallos de la CSJN, que luego reseñamos, exhiben que las provincias (y los municipios) tienen competencia para fijar sus propios tributos, o dichos en otras palabras, no es una función delegada en el Estado nacional; sin embargo, sí entienden como función delegada a la Nación la regulación de la prescripción liberatoria.

Las consideraciones que siguen, naturalmente, no aspiran a agotar este tema, sino sólo a introducirnos en algunos aspectos de la nueva base normativa y a cotejarla con esos precedentes que invalidan las normas locales que reglamentan el mencionado instituto

en forma contraria a lo dispuesto en la legislación civil.

La disparidad de las regulaciones

La prescripción se trata de un medio para adquirir un derecho o liberarse de una obligación por obra del transcurso del tiempo (art. 3947 CC; art. 1939 CCCN). Como fundamento de este instituto subyace la idea de que la sociedad tiene evidente interés en que se liquiden situaciones inestables porque ello contribuye a la paz social. De ahí, la importancia de la prescripción y el perfil de orden público que se le asigna.²

De sus dos modalidades, que fluyen de su propia definición, la adquisitiva y la liberatoria, en materia tributaria sólo interesa la segunda, en virtud del principio de legalidad (art. 17 y cc. CN) donde ninguna obligación tributaria puede exigirse que no tenga origen en la ley.

Esta última, a su vez, puede tener dos manifestaciones:

a) extinguir el derecho del Estado para

Claves Judiciales

La prescripción en el Código Civil y Comercial
a la luz de la jurisprudencia de la CSJN en materia tributaria

determinar y exigir obligaciones tributarias a los sujetos pasivos (contribuyentes y demás responsables);

b) exterminar la acción del sujeto pasivo para repetir gravámenes pagados al Fisco.

La prescripción de tributos locales, es un asunto polémico tanto en doctrina como en jurisprudencia, siendo los aspectos más controvertidos: plazos, forma de cómputo y causales de suspensión e interrupción. Algunas jurisdicciones, siguiendo la doctrina emanada de la CSJN, mantienen el plazo de prescripción quinquenal o decidieron modificar sus normas locales determinando en las mismas dicho plazo en concordancia con lo establecido en el art. 4027 inc. 3 del Código Civil –Chaco, San Juan–. Otras mantienen los plazos de 5 y 10 años, en forma similar a la normativa tributaria nacional (ley 11683), fijando el término quinquenal para los contribuyentes inscriptos y el decenal para los no inscriptos –Santa Fe, Neuquén, Corrientes, Formosa y Salta–. Por el contrario, Misiones y varios municipios mantienen los 10 años

sosteniendo la autonomía provincial en la materia.³

Para su más fácil compulsación exponemos las normas, en lo que aquí interesa, del Código Civil (CC) y el Código Civil y Comercial de la Nación (CCCN).

En lo sustancial, el CC establece:

a) diez años como el plazo ordinario de prescripción liberatoria en las obligaciones personales, salvo disposición especial (art. 4023), y en referencia a esta salvedad vgr. el art. 4027 inc. 3° enuncia que se prescriben por cinco años, la obligación de todo lo que se debe pagar por años o plazos periódicos más cortos;

b) fija tres causales de interrupción y una de suspensión:

- por el reconocimiento, expreso o tácito, que el deudor haga del derecho del acreedor contra el que prescribía (art. 3986);

- por demanda contra el deudor, aunque se promueva ante juez incompetente, fuere defectuosa, o el actor no

tuviere capacidad para actuar (art. 3986); y

- renuncia (art. 868) a la prescripción ya ganada, pero no a la futura (art. 3965), en razón de que a la operada la equipara a una enajenación;

c) por otra parte, establece una de suspensión, a través de la constitución en mora del deudor en forma auténtica, en este caso por una sola vez, y con efecto durante un año (art. 3986, 2° párr.);

d) dispone que «la prescripción debe oponerse al contestar la demanda o en la primera presentación en el juicio que haga quien intente oponerla» (art. 3962), y que «el juez no puede suplir de oficio la prescripción» (art. 3964);

e) ninguna norma expresa señala como se cuenta los términos en esta materia salvo en algunos supuestos especiales (arts. 4025, 4030, 4032 y 4033). Es decir, nada dice para los casos que encuadran dentro del art. 4023 o del 4027, por lo que debemos emplear las reglas contenidas en los artículos 23 a 29.

Al detenernos en las normas principales del CCCN, observamos que presentan –en general– una similitud estructural con el tratamiento que hace el CC del instituto de la prescripción en los aspectos que precedentemente hemos expuesto. Sin embargo, introduce cambios significativos:

1) el art. 2532 establece que las legislaciones «locales» podrán regular la prescripción liberatoria en cuanto al plazo de tributos. Por otra parte, reduce el plazo de prescripción genérica a cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación «local» –art. 2560–. Asimismo, entre los plazos especiales disminuye el término a los dos años para el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos (art. 2562 inc. c);

2) trae varias normas a los fines de determinar al comienzo del cómputo de plazos, siendo el principio general la exigibilidad (arts. 2554 a 2559);

3) también acota el tiempo de suspensión por la constitución en mora del

deudor en forma auténtica, por una sola vez, con efecto durante seis meses (art. 2541).

Cabe destacar que el Anteproyecto del Código Civil unificado con el Código de Comercio no preveía la facultad de las legislaciones locales de regular plazos de prescripción para los créditos fiscales –art. 2532, última parte–; y aunque fijaba el plazo genérico en cinco años lo hacía «excepto que esté previsto uno diferente»⁴ y no como ahora expresa el art. 2560 *in fine* «excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local». Por otro lado, el Proyecto elevado por el Poder Ejecutivo de la Nación al Congreso de la Nación –N° 884 del 07/06/12– en estos aspectos es idéntico al Anteproyecto. Es decir, estos cambios o agregados han sido efectuados por el órgano legislativo, aunque no hemos podido verificar el debate en torno al tópico, por no hallarlo publicado.

La reducción del término ordinario o residual, es una tendencia que ya encontramos en el Proyecto del Código Civil de 1998 –4 años–. Pero es un gi-

ro notorio que se admita que las legislaciones locales tengan potestad en la materia. Al respecto, encontramos voces como la de la Dra. Aída Kemelmajer, integrante de la Comisión que redactó el referido Anteproyecto, que considera que estos agregados violentan el régimen único de prescripción para todo el país⁵. En forma distinta, hallamos doctrina que considera que con estos cambios se zanja la discusión constitucional al permitir a los ordenamientos locales fijar los plazos de prescripción liberatoria en cuestiones que tengan que ver con los tributos⁶. Y, otras voces, que al analizar esta normativa señalan que se deja a salvo la posibilidad de que las legislaciones locales regulen los plazos de prescripción de los tributos; pero, por la redacción que utiliza el art. 2532, en caso de no hacerlo, rige supletoriamente las disposiciones generales de ese título⁷.

La realidad muestra que –en general– las provincias desde antaño vienen regulando la materia, por considerar que hace a su potestad ordinaria y no delegada, y que podemos resumir en el ar-

Claves Judiciales

La prescripción en el Código Civil y Comercial
a la luz de la jurisprudencia de la CSJN en materia tributaria

gumento *ad maiori ad minus*: quien tiene poder para crear tributos en su jurisdicción tiene la atribución de normar su forma de extinción (vgr. prescripción).

El Código Fiscal de nuestra Provincia –título IX–⁸ exhibe algunas facetas que confirman la normativa de fondo, pero en otras la contradice. En materia de plazos, el art. 115 dispone que prescriben por el transcurso de 5 años: a) las facultades de la API para determinar las obligaciones tributarias y para aplicar las sanciones por infracciones; b) la acción de repetición, acreditación o compensación; c) el cobro judicial de los gravámenes y sus accesorios y multas por infracciones tributarias; y d) La facultad de la API para disponer de oficio la devolución, acreditación o compensación de las sumas indebidamente abonadas. Sin embargo, cuando se trate de contribuyentes o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que no se hallaren inscriptos ante la API, las facultades reseñadas en a) prescriben por el transcurso de 10 años.

Por otra parte, una vez determinado

el plazo, existen otros institutos vinculados que pueden influir: el inicio de los términos y las causales de suspensión e interrupción. El art. 116 amplía los términos al computarlos vgr. desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales; o en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible. Además, para determinados supuestos establece que los plazos del art. 115 no corren mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la API. Por otro sendero, por ejemplo prevé como causal interruptiva la renuncia al término corrido de la prescripción en curso, vale decir, la no cumplida. Como también amplía las de suspensión (art. 118) vgr. por 1 año: desde la fecha de notificación fehaciente de la intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Sin embargo, cuando media un recurso, se prolongará hasta 180 días después de notificada la resolución dictada en los mismos.

La jurisprudencia de la CSJN

En referencia a la coexistencia de estas categorías jurídicas diferentes, nuestro Alto Tribunal viene resolviendo diversos planteos constitucionales en cuanto aparece en juego la prelación de las normas y la autonomía de una rama de derecho. Seguidamente nos limitaremos a sobrevalorar los fallos seleccionados a partir del año 2003 hasta el presente, sin aspiración de agotarla.

Comenzamos por recordar el caso «*Filcrosa S.A.*»⁹ en el cual se planteó la inconstitucionalidad de una ordenanza de la comuna de Avellaneda en cuanto fijaba en 10 años la prescripción para sus tasas, con la pretensión de la aplicación de lo normado por el art. 4023 inc. 3 CC –5 años–. No fue un hecho controvertido que dentro del régimen de competencias asignado por la Constitución Nacional, es facultad no delegada por las Provincias al Gobierno Nacional la de establecer los tributos, sino que la cuestión litigiosa, consistió en dilucidar si esa facultad incluye la de fijar los plazos de pres-

cripción de los aludidos tributos o, en cambio, esta última corresponde a la Nación en razón de lo dispuesto por el art. 75 inc. 12 CN.

En tal oportunidad, y recordando precedentes anteriores el Alto Tribunal declaró que las provincias no pueden establecer lapsos distintos a los contemplados en el Código Civil, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local, puesto que la prescripción es un instituto general del derecho. Además, responde que el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que traduce que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las provincias resignaron

en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la involucrada en la especie. Esa inteligencia exige preservar el desenvolvimiento armonioso entre las autoridades nacionales y las provinciales, lo que deriva en la necesidad de lograr un razonable equilibrio entre las facultades de estas últimas de crear tributos, y las que corresponden a aquél para establecer en todo el país un régimen único de extinción de las obligaciones; evitándose de este modo una atomización de pautas rectoras en esta importante cuestión.

Este fallo tuvo una disidencia de los jueces Petracchi y Maqueda, quienes reflexionaron que el plazo de prescripción fijado por la ley nacional en materia de tasas, desplazaba al Código Civil; y como éste era de 10 años e idéntico a la norma local, ésta no violaba la Constitución si establecía el mismo término que la norma nacional.

En la causa «*Casa Casmma SRL*»¹⁰ se ra-

tifica el mencionado precedente, al adherirse los magistrados al dictamen de la procuradora fiscal, incluso los Dres. Maqueda y Petracchi. Sólo la Dra. Argibay (que no integraba el tribunal al dictarse aquél, en el 2003) emite su voto señalando «...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...».

En «*Ullate, Alicia Inés*», sentencia del 01/11/11¹¹, el voto de la mayoría adhiere el dictamen de la procuración general de la nación; en cambio, el Dr. Maqueda se remite, en lo pertinente, a la disidencia que suscribió con el juez Petracchi en el caso «*Filcrosa*». El punto en litigio se circunscribió en dilucidar si el Código de la Provincia de Córdoba podía disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del pla-

Claves Judiciales

La prescripción en el Código Civil y Comercial
a la luz de la jurisprudencia de la CSJN en materia tributaria

zo de prescripción que el previsto por el legislador nacional en el art. 3956 del CC. El voto mayoritario resuelve revocar el fallo del Superior Tribunal de Justicia de la citada provincia, sobre la base de que si las Provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco las tienen para modificar la forma en que éste asigna su cómputo.

En la misma fecha –01/11/11– también resolvió «*Provincia de Chaco c/Rivero, Rodolfo Anibal s/apremio*»¹² revocando lo decidido por el Superior Tribunal de Justicia provincial, quien había considerado constitucional la norma local que disponía la suspensión por 3 años el curso del plazo de prescripción de las acciones y poderes fiscales –para la determinación y para el cobro de los tributos– desde la fecha en que se notifique el inicio de las actuaciones administrativas tendientes a determinar el impuesto y/o la intimación de pago de los declarados por él propio contribuyente o determinados por la Dirección de Rentas. Para resolver de

esta forma, manifestó que no constituye derivación razonada del derecho vigente concluir que, ante la existencia de una colisión entre las normas de derecho común –como lo son las del Código Civil– y las de derecho público provincial –en este caso, las establecidas en el código tributario–, deban prevalecer las primeras. Es decir, percibo de este precedente que la notificación del inicio de las actuaciones administrativas tendientes a determinar el impuesto o la intimación de pago de los declarados por él propio contribuyente, o determinados por el fisco local constituyen el emplazamiento fehaciente del art. 3986 del CC, y que por tanto su efecto es la suspensión por «un año», otorgando nuevamente primacía a la legislación de fondo.

En «*Dirección General de Rentas c/Picquelados Mendoza S.A. s/apremio*», el 05/08/14¹³, el Máximo Tribunal revoca la sentencia apelada sobre la base de que la cuestión planteada es sustancialmente análoga a la decidido en «*Filcrosa S.A.*» y en otros precedentes a cuyos fundamentos envían. En este

caso se consideró que los fiscos locales carecen de atribuciones para fijar causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales no contempladas por el legislador nacional en el Código Civil.

Conclusión

A manera de conclusión sobre tan ardua, como interesante, cuestión se puede observar que los pronunciamientos de la CSJN precedentemente sintetizados se han orientado a invalidar los ordenamientos locales que se han apartado del Código Civil, siguiendo la línea *jus privatista*, o dicho en otras palabras, de hacer prevalecer la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12 CN).

Sin embargo, vemos que en la actualidad el CCCN trae normas como las contenidas en los arts. 2532 y 2560, dando el Poder Legislación nacional un claro propósito de admitir el ejercicio de los poderes de las legislaturas provinciales en la materia. Tal vez se ha segui-

do el camino indicado en el voto de la Dra. Argibay en el caso «*Casa Casmma S.A.*», donde asevera que es el Congreso de la Nación el lugar para que las jurisdicciones locales hagan valer sus fundamentos para determinar plazos de prescripción diferentes a los regulados por el Código Civil.

Así, la nueva redacción parece traer un *quietus* legislativo que brinde previsibilidad: remisión explícita a la normativa local. No obstante, a tenor de la exégesis constitucional que preside la apertura de este trabajo, pensamos que la discusión no se resuelve, en tanto los eventuales contribuyentes podrán continuar efectuando planteos relativos a que el legislador nacional no puede conceder a las provincias lo que el constituyente le delegó insustituiblemente al primero. ■

CITAS

GELLI, MARÍA ANGÉLICA, «Constitución de la Nación Argentina», Buenos Aires, 2006, ed. La Ley, 3° edic. ampliada y actualizada, págs. 1009 y 1031.

²Código Civil y Comercial de la Nación, analizado, comparado y concordado» Alberto J. Bueres -dirección-, Ed. Hamurabi, T° 2, pág. 617.

³PUNTE, GONZALO E., en *Tributación Local Provincial y Municipal*, ob. colectiva, Álvarez Echagüe, Juan M. -director-, ed. Ad-Hoc, Bs. As., 2010, pág. 1180.

⁴Anteproyecto de Código Civil, Ed.Códice, Bs. As., 2012, art. 2560.

⁵KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA «Pautas para interpretar el Código», de. Astrea, Bs. As., 2015, pág. 15.

⁶COLOMBRES, FERNANDO M., *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, ob.co- lec. -Rivera, J. C. y Medina G.-directores-, La Ley, T°VI, pág. 601.

⁷Código Civil y Comercial de la Nación, anali-

zado, comparado y concordado Alberto J. Bueres -dirección- ed. Hamurabi, T° 2, pág. 618.

⁸Leyes 3456, 13260, 13286, 13338, 13463 y 13260.

⁹Fallos 326:3899; 30/09/03.

¹⁰Fallos 332:616; 26/03/09.

¹¹F.391, L.XLVI, sentencia del 01/11/11.

¹²P.154, L.XLV, sentencia del 01/11/11.

¹³D. 711. XLVIII, sentencia del 5 de agosto de 2014.