

Reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria y el Código Civil y Comercial de la Nación

Dra. Águeda María Orsaria

Jueza de Primera Instancia de Distrito en lo Civil, Comercial y Laboral
de la 1ª Nominación de Villa Constitución

Introducción

En nuestro anterior trabajo¹ expusimos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir de «Filocrosa»² orientada a invalidar los ordenamientos locales que se apartaran del Código Civil al reglamentar la prescripción liberatoria en materia tributaria, lo que se conoce como la línea *jus privatista* o de predominio de la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12 CN).

Frente a este horizonte, recordábamos que se halla la tesis publicista, sustentando que al conservar las provincias la potestad tributaria, no quedan limitadas a establecer las contribuciones, sino también, por ejemplo, a poder normar la cuestión más allá de lo dispuestos por la legislación de fondo, toda vez que ésta sólo se aplica para las obligaciones entre particulares, mientras que la relación tributaria se da en el ámbito del derecho público, que por esencia es de carácter local (arts. 5, 121 y conc. CN).

En el devenir de estos conflictos, aso-

ma el ccyc trayendo normas como las contenidas en los arts. 2532 y 2560, con un visible propósito de reconocer el ejercicio de los poderes de las legislaturas provinciales en el asunto; es decir, un nuevo paradigma o prototipo. Sin perjuicio de lo enunciado, pensamos que restan algunos tópicos a considerar, sobre lo que pretendemos hacer un aporte ante los eventuales planteos que puedan surgir.

Panorama anterior a la reforma

Regresando a «Filocrosa» –2003– vemos que la CSJN por mayoría inauguró una familia de fallos que cristalizaron el postulado de la primacía del Derecho Privado en función de los arts. 31 y 75, inc. 12 CN, doctrina que significó una seria limitación de las autonomías locales.

En aquel caso, no fue un hecho controvertido que dentro del régimen de competencias asignado por la Constitución Nacional, era una facultad no delegada por las Provincias al Gobier-

no Nacional la de establecer los tributos, sino que la cuestión litigiosa, consistió en dilucidar si esa facultad incluía la de fijar los plazos de prescripción de los aludidos tributos o, en cambio, ésta última corresponde a la Nación en razón de lo dispuesto por el art. 75 inc. 12 CN. Ahí, se sostuvo que la prescripción no es una estructura de derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que justifica que el legislador nacional en función de lo dispuesto por la normativa constitucional fije el régimen de prescripción de la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía. Así, se garantiza un régimen único de extinción de obligaciones que evite la atomización de pautas rectoras. En consecuencia, declaró que los fiscos locales no pueden establecer lapsos distintos a los contemplados en el Código Civil. Además, respondió 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

Claves Judiciales

Reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria y el Código Civil y Comercial de la Nación

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.

Posteriormente, resolvió la causa «Casa Casmma SRL»³ –2009– donde ratifica el mencionado precedente. No obstante, queremos detenernos en el voto de la Dra. Argibay (que no integraba la Corte al dictarse aquél) «...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 interpretacio-

nes judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo». Asimismo, señalaba que «Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas.» A ello, agrega «que en la causa no se ha promovido seriamente la inconstitucionalidad de los artículos del Código Civil ni se ha articulado una crítica orientada a revisar esa interpretación que, mientras siga en pie, cuenta con la autoridad para gobernar la solución de casos similares o análogos a aquéllos en los que ha operado como *ratio decidendi*».

Luego, siguieron las sentencias: 1) «Ullate, Alicia Inés» –2011– en el cual el punto en litigio se circunscribió en dirimir si el Código de la Provincia de Córdoba podía disponer un momen-

to distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional en el art. 3956 del cc sustentando que «... comienza a correr desde la fecha del título de la obligación». 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. 2) En la misma fecha, resuelve «Provincia de Chaco c/Rivero, Rodolfo Aníbal s/apremio» invalidando lo decidido por el Superior Tribunal de Justicia provincial, quien había considerando constitucional la norma local que disponía la suspensión por 3 años del curso del plazo de prescripción de las acciones fiscales –para la determinación y cobro de los tributos– desde la fecha en que se notifique el inicio de las actuaciones administrativas o la intimación de pago de los declarados o determinados por el Fisco. Para sentenciar 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 últimas. Se percibe de este precedente que la notificación del inicio de las actuaciones o la intimación de pago de los declarados o determinados por la administración 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. 3) Finalmente, en «Dirección General de Rentas c/Pickelados Mendoza S.A. s/apremio» –2014– hace caer el fallo apelado, argumentando 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 (por ejemplo, caen las normas locales que admiten la renuncia a una prescripción en curso, vale decir, no ganada).

En este repaso, no queremos olvidar otra posición jurisprudencial. Un mes después de «Filcrosa» el Tribunal Superior de CABA, en «Soc. Italiana de Beneficencia en Buenos Aires», desarrolla una réplica crítica. Razona que el art. 75 inc. 12 CN también dice que «...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales», por lo que interpreta que la jurisdicción tributaria local no se encuentra delegada. Aunque nada obsta, que si la provincia no regula la materia, se aplique supletoriamente el Código Civil, pues ello constituye una lógica práctica jurídica destinada a dar solución a problemas. Adiciona que, si se acepta la postura de la CSJN, entonces debería entenderse en paralelo que en el país 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 del Derecho Administrativo sancionatorio puedan ser regulados por las leyes locales por el mismo argumento de la inconstitucionalidad aquí examinado, ejemplo que basta para advertir

como el criterio de la Corte Suprema avanza peligrosamente por sobre las autonomías provinciales, en un sentido centralizador, impropio de nuestro orden jurídico básico –régimen federal– (voto del Dr. Maier). El Dr. Casás, marca como punto de inflexión el voto en minoría del Dr. Orgaz en «Atilio César Liberti s/ sucesión» –10/8/56– dando inicio a la tesis «iuspublicista-autonomista», que luego se afianzará como doctrina unánime en «Lorenzo Larralde y otros» –02/03/59–: «la delegación que han hecho las Provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, sólo significa que aquellas, en lo que respecta a los Códigos Civil y de Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que, además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de Derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación». Continúa razonando que la autonomía dogmática del Derecho Tributario es predicable respecto de tal rama jurídica tanto en el orden federal como local y que la «sumisión escl-

Claves Judiciales

Reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria y el Código Civil y Comercial de la Nación

vizante» del derecho tributario local al Derecho Privado, podría conducir a consecuencias impensadas; afectando el principio de igualdad esencial entre la Nación y las Provincias, *atributo iure imperii*. Se quebraría la actual unidad y uniformidad de legislación a tenor de las disposiciones análogas contenidas en la ley 11683. En materia tributaria, la regulación de la prescripción no puede escindirse del sistema de recaudación, dado el tipo de obligaciones de que se trata, directamente implicadas en el sostenimiento básico del Estado, sus funciones y deberes. Los estados locales son los que deben decidir en qué plazos y bajo qué circunstancias prescribe un deber tributario, lo que contribuye a establecer una política previsible y efectivamente autónoma, pues si estos plazos son ordenados o modificados por el legislador federal, el sistema de recaudación tributaria deja de ser local al quedar sujeto a la decisión de un poder ajeno. Las provincias pueden establecer plazos de prescripción que se sujeten a pautas objetivas de razonabilidad, que no sean arbitrarios y que no constitu-

yan una vía indirecta de afectación de los derechos de los habitantes. No carece de razonabilidad que la legislación local otorgue distinto tratamiento al contribuyente inscripto de quien no lo está, tal como lo hace la ley 11683, pues la situación de uno y otro no pueden considerarse equiparadas en términos de igualdad.

También nuestra Corte de Justicia provincial, un mes antes de Filcrosa –6/8/2003– en «Comuna de Recreo c/ Santirocco», explicó que en materia de prescripción de tributos las provincias conservan la plenitud de sus facultades legisferantes, por estar implícito en su capacidad de crearlos. Además, que no es legítimo deducir de que porque suscribieron la cláusula de los códigos, también aceptaron limitaciones a su potestad tributaria, en razón de que el derecho público está situado en otro plano. En todo caso la inconstitucionalidad radicaría en la respuesta inversa, o sea, desconocer aquellas potestades que, a la hora de dictarse la Carta Magna, fueron reservadas para las provincias.

Sin embargo, después el Superior Tribunal terminó aceptando la jurisprudencia de la CSJN en el fallo «Marini, Osvaldo Oscar» –2013– como también ocurrió con otras Cortes o tribunales, por ejemplo, la Suprema Corte Bonaerense –2007– en «Fisco de la Provincia c/Cooperativa de Almaceneros Minoristas»; CSJ de Mendoza «Municipalidad de la Capital c/Pellegrini» –2007–; CSJ Sta. Fe: «Comisión de Fomento de Santa Isabel» –2007–. Este debate también se dio y mantiene en la doctrina, pero su examen excede los límites de este trabajo.

Por otro costado, 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 argumento *ad maiori ad minus*: quien tiene poder para crear tributos en su jurisdicción tiene la atribución de normar su forma de extinción (vgr. prescripción). Aunque algunas jurisdicciones ante la jurisprudencia de la CSJN, decidieron modificar sus normas locales deter-

minando en concordancia con lo establecido en el art. 4027 inc. 3 del Código Civil –vgr. Chaco, San Juan–.

Otras, mantuvieron 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 conservaron los 10 años sosteniendo la autonomía provincial en la materia.

El Código Fiscal de nuestra Provincia –título IX– exhibe algunas facetas que confirman la normativa de fondo, pero en otras la contradice.

En materia de plazos (efecto Filcrosa), 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 compen-

sación; 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 (contrarios a Filcrosa): el inicio de los términos y las causales de suspensión e interrupción. El art. 116 amplía los términos al computarlos vgr. desde el 1º 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 considerados como hecho u omisión punible. Además, para determinados supuestos establece que los plazos del art. 115 no corren mientras los hechos impondibles no hayan podido ser conoci-

dos por la API. Por otro sendero, prevé como causal interruptiva la renuncia al término corrido de la prescripción en curso. 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; y, cuando media un recurso, se prolongará hasta 180 días después de notificada la resolución dictada en el mismo.

Expectativas ante el nuevo Código Civil y Comercial

La legislación que entró a regir a partir del 01/08/2015, restaura el debate al enviar al orden local (provincial, CABA o municipal) a través de dos normas, incluidas en el Libro Sexto – Disposiciones Comunes a los Derechos personales y reales –Título I– «**Prescripción y caducidad**»: **Capítulo 1, Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva:**

Claves Judiciales

Reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria y el Código Civil y Comercial de la Nación

SECCIÓN 1° Normas generales

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

SECCIÓN 2° Plazos

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

El cambio es palpable, para captarlo es importante conocer los antecedentes. El Poder Ejecutivo Nacional a través del decreto N° 191, 23/02/2011, creó la Comisión para la Elaboración del Proyecto de Ley de Reforma, Actualización y Unificación de los Código Civil y Comercial de la Nación, a los efectos de elaborar un texto homogéneo. Fue integrada por los Dres. Ricardo Luis Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aída Kermelmajer de Carlucci; quienes elevaron el Anteproyecto a consideración

del PEN, el 27/03/2012, que lo estudió por una comisión formada en el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, que introdujo alguna modificaciones. Mediante el mensaje N°884 del 07/06/2012, el PEN envía al Congreso Nacional el Proyecto de ley por el cual se propuso la aprobación del ccyc, que se integró con dos anexos y con los fundamentos e índice producidos por la Comisión redactora.

En lo que aquí interesa, destacamos que el Anteproyecto 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» 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 que el PEN manda a los legisladores en estos aspectos es idéntico al Anteproyecto. Es decir, estas variaciones o agregados fueron efectuadas por el Poder Legislativo Nacional.**

El Congreso en su ámbito previó la creación de una Comisión Bicameral, en atención a la naturaleza y dimensión de la obra de codificación, con la función de examinar el Proyecto y presentar el despacho previo al proceso legislativo. Como dato adicional es útil señalar que la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, la Comisión Federal de Impuestos y administraciones tributarias provinciales y municipales manifestaron ante dicha Comisión su inquietud y preocupación por la posible afectación de las autonomías ante las graves consecuencias financieras que acarrearía la reducción de los plazos de la prescripción liberatoria, así como las necesidades de quedar apartados de las disposiciones del ccyc.⁴ En palabras de la senadora Gimenez de Misiones debía acabarse con el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación por lesionar las autonomías provinciales. La Bicameral de las normas precedentemente anotadas, eliminó un segundo párrafo del 2560 que disponía el plazo de cinco años para las deudas tributarias nacionales y locales.

Ante el visible giro de la decisión legislativa, encontramos voces como la de la Dra. Aída Kemelmajer de Carlucci, que lo valora como violentando el régimen único de prescripción para todo el país. Otros, en cambio, que el legislador interpreta este tópico en el marco de las facultades originarias y no delegadas por las provincias (art. 121 CN).

Cuanto menos no tenemos duda que el legislador siguió 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.

Ante lo normado en los artículos precedentemente anotados, hallamos interrogantes que se van formulando y en las que se perfilan corrientes doctrinarias contrapuestas. Será la jurisprudencia las que los defina. Los bosquejamos a continuación.

¿Es constitucional la delegación efec-

tuada a las legislaturas locales? Para autores como Julio Viñas y Silvia Palacio de Caeiro: las nuevas normas, en puridad, no consagran una delegación legislativa, supuesto que ello tiene lugar cuando el Congreso delega facultades propias al Poder ejecutivo –art. 76 CN– sino que tienen el propósito de precisar o delimitar el ámbito de actuación de un instituto del Derecho Civil, aspecto que, desde luego, se inscribe dentro de la esfera de sus atribuciones exclusivas, a la vez que importa un reconocimiento auténtico de las potestades locales para legislar las materias que integran su derecho público. Indican que el actual codificador marca una clara divisoria entre el Derecho Público y Privado, limitando el ámbito de actuación de éste último a las relaciones entabladas entre particulares. En suma, que la pretensión de someter las relaciones de derecho público –como lo son las tributarias, a las previsiones del Derecho Privado, nunca estuvo en miras del codificador, y por tanto carece de sustento jurídico.⁵

En cambio, para otros –Rodolfo R.

Spisso, Pablo Revilla, Emilio Sarmiento⁶– responden calificando como una «delegación inconstitucional», razonando que el Congreso de la Nación no posee facultades para modificar el reparto de competencias fijado en nuestra Constitución. Advertimos que parten de considerar como un expreso mandato constitucional, lo que en realidad es una interpretación judicial –«Filcrosa»–.

Otra pregunta que cabe hacerse es si ¿El envío a la legislación local para la fijación del plazo, implica también la regulación del comienzo de su cómputo o las causales de suspensión e interrupción? Aquí nuevamente, se replican dos posturas. Una que podríamos denominar de índole amplia, en razón de abarcar la temática en todas sus derivaciones, entendiendo que es el criterio que mejor se ajusta a una hermenéutica sistemática de las normas involucradas, pensando que lo contrario quiebra la unidad lógico-jurídica del instituto al desmembrar aspectos inseparables, y que incluso la CSJN utiliza en «Ullate», merced al cual

Claves Judiciales

Reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria y el Código Civil y Comercial de la Nación

la potestad para regular los plazos de prescripción comprende la de fijar las causales de suspensión, interrupción y su modo de contar.

Por otra vía, localizamos la tesis restrictiva que abona una visión literal del texto legal, viendo sólo una remisión a los ámbitos locales para establecer «plazos». Asimismo, señalan **el artículo 2554 preceptúa la «Regla General. El transcurso del plazo de prescripción comienza en el día en que la prestación es exigible»; sin hacer referencia alguna a los poderes locales.**⁷

Otra cuestión a despejar, es si el nuevo régimen es aplicable a los términos en curso al momento de entrada en vigencia –01/08/2015–, o si ellos se rigen por la ley derogada, es decir, el art. 4027 inc. 3 acorde a la doctrina «Filcrosa». En este sentido, una parte entiende que en virtud del art. 2537 la actual legislación no sería de aplicación, por lo que los plazos seguirán gobernados por la ley anterior, con ajuste a la citada doctrina.

Otro sector, argumenta que el art. 2537 es una norma de derecho transitorio que resuelve un conflicto suscitado entre la nueva ley y la antigua que regulan distintos plazos de prescripción para una misma relación jurídica. Pero que el instituto bajo análisis no plantea una pugna de ese estilo, sencillamente porque no es una nueva ley que dispone un plazo de prescripción diferente para las obligaciones tributarias locales. Subrayan que el ccyc al remitir a las legislaciones locales no hace más que reafirmar la vigencia de los códigos tributarios provinciales y municipales, los que desde luego –insisten– son preexistente al ccyc y por ende, no son leyes nuevas. En paralelo, el art. 4027 inc 3 no es la «ley antigua» que regulaba el plazo de prescripción de los deberes tributarios locales, pues esta conclusión responde a una interpretación del tribunal cime-ro, que carece de efectos *erga omnes* y no deroga norma alguna. Por lo tanto, salvo el caso de jurisdicciones que no han regulado la materia, consideran que procede la aplicación del régimen tributario local vigente al momento del

nacimiento del gravamen, sin que pueda alegarse irretroactividad indebida con afectación de derecho amparados por garantías constitucional.

Jurisprudencia posterior al Código Civil y Comercial

Han surgido dos precedentes, que interpretan que la nueva codificación contempla un reconocimiento de las facultades que ya ostentaban las provincias desde siempre y que se veían imposibilitadas de ejercer por la jurisprudencia de la CSJN. En ambos casos, entienden que no sólo se reconoce la posibilidad de legislar el plazo sino todos los demás atributos, agregando que al no tratarse de una delegación, como dijimos, sino de un reconocimiento de algo preexistente, a cualquier sentencia que no se encuentre firme se le aplica la normativa sin más. Seguidamente los reseñamos.

El primero, corresponde al Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que como más arriba lo

explicamos en el año 2003, en el caso «Sociedad Italiana de Beneficencia» se pronunció a favor de una postura que no subordina el Derecho Tributario al Código Civil, y por tanto sustentando que los gobiernos locales gozaban de la facultad de regular la prescripción liberatoria en la materia en forma distinta, tanto en la fijación de plazos como en sus otros aspectos. Sin embargo, decíamos que en el año 2013 en «Marini, Osvaldo Oscar» terminó por aceptar el criterio de «Filcrosa»: «... por respeto a la autoridad institucional del Alto Estrado y razones de economía procesal (...) y, al menos, hasta tanto pueda verse modificado el criterio judicial referido en el párrafo precedente, se alteren las regulaciones contenidas en el Derecho Común en lo que respecta al instituto de la prescripción, se sancione por el Congreso un Código Tributario Nacional al que puedan adherir en todos sus términos y regulaciones los Estados locales, o varíe la composición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación» –del voto del Dr. Casas–.

En la actualidad, ante las nuevas normas que venimos comentando, se pronuncia en forma unánime en la causa «Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido» –23/10/2015–.

El caso llega pues el Gobierno de la ciudad de Buenos Aires logra articular una cuestión constitucional relacionada con el ejercicio de sus potestades para regular lo atinente a la prescripción del tributo local debatido. En la instancia anterior, el *a quo* sostuvo que si bien el Código Fiscal de la ciudad y el Código Civil resultaban concordantes al establecer el plazo quinquenal de prescripción, la diferente manera en que la norma local lo computa –desde el 1° de enero posterior al día en que se produce el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas y/o ingreso del gravamen–, respecto del modo en que lo prevé el código de fondo –desde la fecha del título de la obligación–, llevaba a la conclusión de

que debían aplicarse las disposiciones de la ley civil. Por lo tanto, declaró la prescripción de la deuda en concepto de alumbrado, barrido y limpieza, por los períodos 01 a 09 del año 1991 respecto del inmueble de los actores, desde que el último de los vencimientos reclamados –cuota 09– había sido el 05/12/1991, y el inicio del juicio de apremio, el 20/12/1996, es decir, que habían transcurrido cinco (5) años de conformidad con el modo de calcular establecido por el Código Civil.

El Superior Tribunal hace lugar al recurso de inconstitucionalidad deducido por el Gobierno de la ciudad de Buenos Aires y revoca el fallo apelado en cuanto declaró la prescripción de la deuda debatida. En los fundamentos del fallo, merecen destacarse los siguientes:

El Dr. Osvaldo Casas dijo: «...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

Claves Judiciales

Reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria y el Código Civil y Comercial de la Nación

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»*. Remarca que independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal; existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia. En «el Derecho Tributario la prescripción sólo puede encontrar su fundamento en criterios objetivos y uniformes que den satisfacción al principio de seguridad jurídica. Ello se evidencia claramente en el hecho de que el legislador haya querido tomar un parámetro uniforme para determinar el *dies a quo* del plazo prescriptible, teniendo en cuenta la naturaleza de la relación jurídica tributaria: relación de derecho público que no nace por voluntad de las partes en ella implicadas, sino por la ocurrencia fáctica del presupuesto legal previsto. // Para reforzar esta idea de la necesidad de uniformidad en el cómputo del plazo, frente a obligaciones

de masa como las tributarias –por estar referidas a universos más o menos vastos de contribuyentes– en que debe facilitarse la gestión recaudatoria del Fisco, es corriente que en el derecho comparado se adopten soluciones semejantes a aquella a la que adscribe la legislación local y federal de la Argentina. Valga recurrir, como ejemplo, a la solución receptada por el Modelo de Código Tributario para América Latina del Proyecto Tributación Conjunta OEA-BID, elaborado en el año 1967 por Rubens Gomes de Sousa (Brasil), Ramón Valdés Costa (Uruguay) y Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina) // En igual sentido, como bien lo expresa el catedrático alemán de la Universidad de Bochum, Heinrich Wilhelm Kruse, «La prescripción es una estricta prescripción de calendario. No comienza ya con el nacimiento de la pretensión, sino a partir del momento en que expira el año en que la pretensión ha nacido, o –en los Impuestos sobre la renta, el Impuesto industrial y el Impuesto sobre el volumen de ventas– con el transcurso del año en que el sujeto pasivo realiza la declaración del impuesto. El

resultado es que todos los plazos de la prescripción terminan unitariamente, lo que exime a las Oficinas de Hacienda de un control permanente de los plazos de prescripción transcurridos»...».

El Dr. Luis Francisco Lozano agrega: «En mi opinión el Congreso siempre ha entendido que constituía una potestad reservada por la provincias (cf. el art. 121 de la CN) la regulación de la prescripción de la acción para determinar y exigir el pago de los tributos locales (...) Prueba de ello lo constituye la regulación que ha hecho de la prescripción respecto de aquellas obligaciones tributarias regidas por la ley 11683 (cf. el Capítulo VIII de esa ley), así como la que hizo como legislatura local con la sanción de la ley 19489. El fundamento central de la tesis que sostengo, con arreglo a la cual la regulación de la prescripción tributaria corresponde a las Provincias o a la Nación según cuál sea la índole del tributo a que se refiera, es que la Nación ha decidido regular, en lo que aquí importa, fuera del Código Civil la prescripción de los tributos (...) En ese marco, si hubiera regulado ac-

ciones de igual naturaleza cuando corresponden a tributos provinciales habría venido a violar la regla constitucional según la cual la facultad del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional debe ser ejercida de modo uniforme en todo el país. De ello se desprende que si el Congreso decidió regular separadamente la prescripción para los tributos nacionales es porque entendió que la materia está fuera de los códigos de fondo dejando así librado a cada estado provincial hacerlo del modo que estime más conveniente, respetando las garantías constitucionales.»

«De acuerdo a cómo el Congreso ha legislado –interpretando el alcance y sentido de los preceptos contenidos en nuestra Constitución– ha quedado evidenciado que, contrariamente a la tesis iusprivatista seguida por la Corte, concierne al ámbito del derecho público local legislar el régimen de la prescripción en materia tributaria, sin contrariar ello el art. 75 de la CN. Esta concepción de la delegación de facultades legislativas desarrolladas por el Congreso, tendiente a res-

guardar el régimen federal de competencias, resulta en todo conteste con el principio autonómico de los entes locales –provincias, CABA y municipios–, en cuanto poseen, dentro de las atribuciones reservadas para sí (art. 121 CN), la potestad de establecer tributos en sus respectivas jurisdicciones. Se deriva de ello que el derecho público local se encuentra facultado no solo para establecer el modo de nacimiento de obligaciones tributarias dentro de su territorio, sino también de disponer los medios para tornarlas efectivas, definiendo sus respectivas formas de extinción» (del voto de la Dra. Inés M. Weinberg).

Por último, en similar sentido se expide el juzgado de primera instancia en lo civil, con competencia en ejecución fiscal, N° 2 de la ciudad de Córdoba, el 12/11/2015, en «Dirección de Rentas de la Prov. de Córdoba c/Britos Edmundo». Se inclina por la tesis *ius publicista*, al considerar que la controversia doctrinal se encuentra zanjada con la reforma; que las provincias pueden fijar el plazo de prescripción; que

ello implica poder legislar sobre el inicio de modo de cómputo del mismo y causales de suspensión e interrupción y que las normas se aplican de manera directa a todas las situaciones jurídicas, incluso las preexistentes (causas judiciales no firmes o de periodos fiscales anteriores al 1° de agosto de este año), pues considera el nuevo plexo normativo como un reconocimiento de una situación jurídica que poseían las provincias con anterioridad.

Reflexiones

El Código Civil y Comercial es notorio que plantea un nuevo panorama para las potestades de las legislaturas locales en materia de prescripción tributaria.

El debate en relación a nuestra forma de gobierno federal tiene un largo pasado, con distintos matices, tanto en la doctrina como pretorianamente. La Corte de la Nación a partir de 2003 consolidó la calificación de la prescripción liberatoria como «legislación

Claves Judiciales

Reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria y el Código Civil y Comercial de la Nación

común» –contenida en el Código Civil– en el marco del art. 75 inc. 12 de la Constitución; en consecuencia, que le está prohibido a las Provincias (Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipios) regular el instituto, en cualquiera de sus aspectos.

Esta doctrina, fue recibiendo la adhesión de las Cortes y Tribunales locales; como también de algunas legislaciones. No obstante, lo cierto es que tal interpretación aún divide al país en «seguidores de Filcrosa» o «contrarios a Filcrosa».

El Código aprobado por la ley 26944, y sin perjuicio de las construcciones que la doctrina y la jurisprudencia efectúen, hace una remisión explícita a la normativa local. Así, entendemos que la nueva redacción trae un *quietus* legislativo que brinda previsibilidad.

Compartimos el criterio de que, la decisión legislativa reconoce que no forma parte de las facultades delegadas por aquellas a la Nación, la de normar la forma de extinción de las obligacio-

nes tributarias (vgr. plazos y demás vicisitudes o derivaciones).

Como país federal ambos niveles estatales deben actuar en coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general. Por ello, las facultades locales, por importantes y respetables que sean, no pueden conducirse o efectuar distingos irrazonables al normar este instituto.

Tal vez sea hora de que confiemos en el sistema que, como Estado federal, las provincias tienen injerencia en todo el espectro de facultades no delegadas al Estado nacional, teniendo en miras que los jueces son salvaguarda de aquellos casos en que, eventualmente, se lleve la regulación a extremos arrolladores de derechos de los habitantes. Sin perjuicio de ello, resta ver si la nueva normativa implica para la CSJN un cambio de su jurisprudencia, o bien reputa inconstitucional la misma. ■

CITAS

¹ Revista del Colegio de Magistrados y Funcionarios del Poder Judicial de la Provincia de Santa Fe, 2015 -Nº 5-, págs. 486/493.

² Fallos 326:3899; 30/09/03.

³ Fallos 332:616: «Casa Casmma SRL» -26/03/09-; F.391; L.XLVI, «Ullate, Alicia Inés», 01/11/11; F.154, L.XLV, «Provincia de Chaco c/Rivero, Rodolfo Anibal s/apremio», 01/11/11; y D. 711. XLVIII, «Dirección General de Rentas c/Pickelados Mendoza S.A. s/apremio», 05/08/14.

⁴ VIÑAS, JULIO, «Prescripción de los tributos locales y el Código Civil y Comercial, La Ley, 30/09/15, AR/DOC/3277/2015.

⁵ VIÑAS, JULIO, ob. cit.; Palacio de Caeiro, Silvia B. «El Código Civil y Comercial y el federalismo», La Ley AR/DOC/1207/2015.

⁶ SPISSE, RODOLFO R., «Prescripción liberatoria de tributos provinciales en el Código Civil y Comercial, La Ley 01/12/2014; Revilla, Pablo: «La cláusula de los códigos y la autonomía del Derecho Tributario Provincial»-Prác-

tica Profesional -Nº 158-enero/2012-LL-; Sarmiento, Emilio, 28/03/1, Cuestionamiento a la sentencia Fornaguera Sempe a la prescripción liberatoria en el derecho tributario, el cronista.com.

⁷ LAFALCE, VÍCTOR Y AZCUNE, JUAN «El nuevo Código Civil y Comercial y la prescripción liberatoria en materia tributaria local», 19/11/2015, Id Infojus: DACF 150840; en análogo sentido Almada, Lorena, 10/03/2016 «El debate sobre la prescripción de tributos locales...» Doctrina del día Thompson y Reuters.