

V CONCURSO DE MONOGRAFÍAS CeATS
Implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación
en materia Tributaria

“Potestades tributarias de las administraciones subnacionales en materia de prescripción, a la luz de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación”

Resumen

Nuestro sistema federal, consagrado en la Constitución Nacional, supone necesariamente la coordinación y armonización de las potestades entre las provincias y la Nación. En materia tributaria, el principal planteo surge de las facultades provinciales no delegadas a la Nación y si corresponde que las provincias se sometan a las disposiciones contenidas en los Códigos de fondo dictados por el Congreso nacional, como legislación común uniforme para toda la República.

Con motivo del fallo, “Filcrosa S.A.” la Corte Suprema de Justicia de la Nación había resuelto el debate estableciendo que las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, dado que las provincias carecen de facultades para establecer normas que corresponden a legislación de fondo, incluso cuando se trata de preceptivas concernientes a materias de derecho público local.

Ahora bien, el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación aprueba los artículos 2532 y 2560, por lo cual recobra actualidad el debate de la prescripción de los tributos locales y la autonomía del derecho tributario local en contraposición con las competencias delegadas a la Nación.

De las modificaciones introducidas se desprenden una serie de implicancias que exigen ser analizadas en profundidad, considerando las potestades tributarias de las administraciones subnacionales establecidas en nuestra Constitución Nacional, los fundamentos esgrimidos en las tesis *iuspublicista* y *iusprivatista* para llegar a una tesis intermedia superadora, el instituto de la prescripción liberatoria, el criterio jurisprudencial con anterioridad y posterioridad a la reforma, como así también la postura adoptada en los Códigos Fiscales provinciales. De tal modo, en primer lugar se abordarán las potestades tributarias de las administraciones subnacionales, analizando la autonomía del derecho tributario local con el sustento de la tesis *iuspublicista*, en contraposición con la *iusprivatista*. En particular, se tratará el instituto de la prescripción y cómo la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación introduce modificaciones en cuanto a la prescripción de tributos locales, obligando a

repensar el tradicional debate, tarea que quedará reservada a los tribunales de justicia nacional y local, y por último, a la Corte Suprema de Justicia de la Nación como intérprete final del texto constitucional.

Indice

1. Introducción

2. Distribución de las potestades tributarias en aplicación de la Constitución Nacional

2.1. Autonomía provincial

2.2. Potestad tributaria

3. Tesis iuspublicista vs. Tesis iusprivatista

3.1. Tesis civilista o *iusprivatista*

3.2. Tesis autonomista o *iuspublicista*

3.3. Tesis intermedia

4. El criterio jurisprudencial con anterioridad a la reforma

4.1. Corte Suprema de Justicia de la Nación

4.2. Tribunales Superiores Provinciales

5. Prescripción liberatoria en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación

5.1. Constitucionalidad de la facultad de regular la prescripción de tributos en un Código de fondo

5.2. Plazo

5.3. Vigencia

5.4. Autonomía de las provincias y del Derecho Tributario

6. Jurisprudencia posterior a la sanción del nuevo Código

7. Códigos Fiscales provinciales

8. Conclusión

9. Bibliografía

1. Introducción

Teniendo en cuenta la distribución de potestades tributarias consagrada en la Constitución Nacional, se desprenden dos cuestiones principales en materia de prescripción de tributos provinciales: el deslinde de las órbitas de las competencias de la Nación y las provincias por un lado, y la división entre Derecho Público y Privado.

Esta cuestión puede enfocarse desde la perspectiva del Derecho Civil que, como derecho común a los términos del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, impone que las normas sobre prescripción de las obligaciones reglada en el Código Civil rijan para todas las provincias por igual incluyendo las manifestaciones de su poder

tributario. Pero también cabe la perspectiva del Derecho Público que incluye las ramas del ámbito administrativo y tributario como derecho local, reservado por las provincias, que conlleva a que la potestad tributaria provincial incluya la de dictar normas sobre prescripción de tributos provinciales. En el presente trabajo se advierte una tesis intermedia que puede ser superadora de esta dicotomía.

Por su parte, los Códigos Fiscales locales han regulado el instituto de la prescripción, estableciendo sus propios plazos y formas de cómputo, como así también sus propias causales de suspensión e interrupción, mientras que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en sentido opuesto al criterio seguido por los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, haciendo prevalecer el Código Civil por encima de sus ordenamientos fiscales, consolidando de esta manera su criterio civilista.

Con la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación que incorpora en su articulado la facultad de que las provincias regulen el plazo de prescripción en materia tributaria, surgen los planteos que se abordarán en el presente trabajo.

A casi un año de su entrada en vigencia, el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación resulta ser una nueva pauta interpretativa en materia de prescripción de tributos locales, brindada por el legislador nacional, que demuestra un claro apartamiento de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, lo cual implica una revisión del instituto en trato.

Para un análisis exhaustivo, pero no limitativo del tema, se analizará la Constitución Nacional y las normas establecidas en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Asimismo, se efectuará una comparación de los ordenamientos provinciales en materia de prescripción y se observará la jurisprudencia anterior y posterior a la reforma que ofrecen distintas interpretaciones en lo que concierne a la aplicación del instituto de la prescripción al ámbito tributario provincial.

2. Distribución de las potestades tributarias en aplicación de la Constitución Nacional

Para analizar nuestro ordenamiento jurídico, es importante partir de nuestra Norma Fundamental que en su art. 1 consagra la forma federal de gobierno, reconociendo potestades tributarias de manera directa a la Nación (art. 4 y 75, incs. 1 y 2) y a las provincias (art. 121, 75, inc 2 y ccs.), mientras que impone a éstas que aseguren la existencia de sus municipios (art. 5)

El federalismo argentino supone la coexistencia de distintos ordenes de gobierno con potestades institucionales, políticas, administrativas, tributarias propias y concurrentes, que se rigen por el principio sentado en el art. 121 en virtud del cual, las provincias

conservan todo el poder no delegado a la Nación. De esta manera, las provincias delegaron a la Nación las competencias tributarias que se encuentra expresadas en los arts. 4, 75 inc. 1, 2, 3, entre otros de la Constitución Nacional, siendo tales potestades expresas y limitadas, pero por el art. 31 son supremas respecto a los órdenes provinciales.

A su vez, la "cláusula de Códigos de fondo", contenida en el art. 75, inc 12 supone la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedor y deudor, pero en tanto éstas se encuentren regidas por el Derecho Privado. No se desprende que el Congreso pueda regular aspectos sustanciales y procedimentales de las relaciones entre acreedores y deudores regidas por el Derecho Público.

2.1. Autonomía provincial

Cabe recordar que la autonomía provincial, presupuesto del federalismo, se pone de manifiesto en la posibilidad que tiene cada provincia de dictarse su propia carta fundamental, de darse sus instituciones locales, regirse por ellas y de elegir a sus autoridades sin intervención del Gobierno federal. En nuestro sistema federal las provincias, que conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al gobierno federal, gozan de una autonomía de primer orden, donde se encuentran en plenitud todos los rasgos característicos del concepto de autonomía, involucrando la descentralización política, de legislación, de autoorganización y de autogobierno pero con subordinación a un ente superior.

Conforme el art. 121, el gobierno federal ostenta potestades limitadas, pues sólo posee las que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental, mientras que éstas tienen poderes tributarios amplios, con la sola excepción de los que fueron entregados al gobierno federal, o sea los llamados poderes delegados. En cuanto a los municipios su potestad tributaria no está mencionada expresamente en la Constitución nacional pero resulta de su condición de elemento esencial del sistema de gobierno adoptado. Por su parte la Ciudad de Buenos Aires, con su régimen de gobierno autónomo reconocido en el art. 129 también posee facultades impositivas en el marco que le brinda el texto constitucional nacional.

Ello supone que tanto la provincia como el municipio, en sus respectivos Códigos Fiscales, ejercen sus potestades tributarias propias y crean obligaciones tributarias con los límites constituciones y legales vigentes. Así, fijan los aspectos configurativos de tales obligaciones desde la determinación, sujetos, hecho imponible, entre otros aspectos, hasta los modos de extinción de las obligaciones que, en general se estructuran a partir del pago, la compensación y la prescripción. Esta cuestión no será

un dato menor al momento de analizar la vasta jurisprudencia vinculada en materia de prescripción de tributos.

2.2. Potestad tributaria

Las potestades tributarias de las administraciones subnacionales se hallan limitadas, dado que en los modernos Estados de Derecho se decide garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley. Así aparece la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran, y consiste en que esta potestad debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, constituyendo el principio constitucional de legalidad o reserva. Esta limitación se completa con otras, como el principio de razonabilidad y de capacidad contributiva, que constituyen el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

De esta manera, si las provincias dentro de sus poderes reservados pueden crear gravámenes, se entiende que pueden reglar las formas de extinción de las obligaciones tributarias, por medio del pago, compensación, prescripción, confusión, quita, remisión, o prever la cancelación de las obligaciones tributarias por otros medios.

3. Tesis *iuspublicista* vs. Tesis *iusprivatista*

Concretamente, el planteo gira en torno a si las provincias aunque unidas de todas las facultades tributarias no delegadas a la Nación, deben someterse a las disposiciones contenidas en los Códigos de Fondo (Civil, Comercial, Penal, de Minería y del Trabajo y Seguridad Social), dictados por el Congreso Nacional, como legislación común uniforme para toda la República, en virtud de lo preceptuado por el art. 75, inc. 12 de nuestra Carta Magna y complementado con lo previsto en el art. 121 y 126.

A fin de brindar solución al conflicto referido, se han sustentado dos tesis principales: la civilista o *iusprivatista* y la tesis autonomista o *iuspublicista*. Para la primera, los Códigos de fondo son preferentes a las leyes tributarias locales, atento que tales ordenamientos son leyes dictadas por el Congreso Nacional en cumplimiento de un mandato constitucional (arts. 24, 31 y 75, inc. 12). Por lo tanto, el poder tributario provincial habrá de encontrar en su ejercicio un límite derivado de la subordinación de los preceptos impositivos a las instituciones, principios y conceptos de la legislación común.

Por su parte, la tesis *iuspublicista* reafirma la autonomía del derecho tributario. De tal modo, dentro de los poderes retenidos por las provincias de crear impuestos, se encuentran las más amplias facultades para diseñarlos, con la única restricción de su

correspondencia y respeto de las garantías y derechos consagrados por el Estatuto Fundamental a favor de los contribuyentes, sin que los Códigos, como el Civil, dictados sólo para regir de modo uniforme las relaciones de derecho privado, se puedan convertir en un obstáculo para el pleno ejercicio del federalismo, limitando las facultades tributarias de las Provincias, en tanto se trata de dos ámbitos -el civil y el fiscal- que no se superponen ni colisionan.

3.1. Tesis civilista o *iusprivatista*

La tesis *iusprivatista* otorga preeminencia a las disposiciones del Código Civil por sobre las disposiciones tributarias locales. Así, sostiene la proyección del derecho común contenido en los Códigos de fondo por sobre los ordenamientos locales, con fundamento en el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, toda vez que resulta facultad del Congreso Nacional dictar los códigos de fondo, siendo ilegítimo que una norma tributaria local regule a un determinado instituto jurídico de un modo distinto a lo establecido por el Código Civil en relación al mismo.

Lo cierto es que los Fiscos locales, en ejercicio de su poder local, han dictado sus ordenamientos fiscales, y en algunos casos han adoptado plazos y formas de cómputo de prescripción distintos de los establecidos por el Código Civil, lo que ha generado una vasta jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha dejado muy en claro, que su postura es la *iusprivatista*, es decir, que los Códigos de Fondo obran como una restricción a la potestad tributaria normativa provincial y municipal. Así, se ha considerado que los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponden a la legislación nacional de fondo; consecuentemente, no cabe a las provincias ni a los municipios dictar leyes incompatibles con lo que esa legislación común establezca. Por otro lado, la facultad del Congreso nacional de dictar los códigos de fondo (art. 75 inc. 12 CN), comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los distintos modos de extinción de las obligaciones.

3.2. Tesis autonomista o *iuspublicista*

Con fundamento en el carácter autónomo del Derecho Tributario, la tesis *iuspublicista* sostiene que las provincias conservan las potestades tributarias no delegadas y en virtud de ellas pueden establecer los plazos para la prescripción de los tributos locales, incluso más allá de lo normado por el Código Civil, toda vez que éste solo se aplica para las obligaciones entre particulares, mientras que en el caso de las obligaciones tributarias su regulación cae en el ámbito del Derecho Público, que por esencia es de

carácter local. Si bien es loable la intención de lograr uniformidad de criterios, ello no puede hacerse a costa de las autonomías provinciales, ni afectando los sistemas de recaudación locales, pues cercenar las potestades locales para establecer los plazos de prescripción, implica que deje de ser el legislador local quien decida sobre el punto. En este sentido, dentro de los poderes retenidos por las provincias de crear impuestos, se encuentran las más amplias facultades para diseñarlos, con la única restricción de su correspondencia y respeto de las garantías y derechos consagrados por el Estatuto Fundamental a favor de los contribuyentes, sin que los Códigos dictados sólo para regir de modo uniforme las relaciones de derecho privado, se puedan convertir en un obstáculo para el pleno ejercicio del federalismo, limitando las facultades tributarias de las Provincias, en tanto se trata de dos ámbitos (el civil y el fiscal) que no se superponen ni colisionan.

En este sentido, la obligación tributaria provincial se rige por normas y principios del Derecho Público local, ya que conforme a la regla de distribución de competencias en el federalismo argentino, cada legislatura provincial al crear tributos también puede fijar un plazo prescriptivo que podrá o no coincidir con el estipulado por la legislación civil. En esta visión se defienden las potestades provinciales y se interpreta que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso nacional no ha sido absoluta, y dentro de las atribuciones reservadas por ellas para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios. De allí que esa facultad engloba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria. De esta forma el Derecho Público provincial prevalece en su materia sobre el Código Civil, y consecuentemente, la prescripción liberatoria de los tributos se rige por la norma local.

En esta postura, la supremacía del derecho tributario local en virtud de su autonomía está por sobre las disposiciones del Código Civil, toda vez que estas últimas son solo aplicables a las relaciones de derecho privado. Tal como señala Spisso¹, la doctrina nacional le ha reconocido autonomía al Derecho Tributario dado que:

- 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;

¹ Spisso, Rodolfo R. "Prescripción de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires" Publicado en La Ley 2002-E,887

- 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.

3.3. Tesis intermedia

Al respecto, Horacio A. García Belsunce² entiende que es posible llegar a una solución razonable: defender la autonomía del derecho tributario provincial hasta donde ella no afecte, en estricta interpretación, las declaraciones, derechos y garantías de la Constitución Nacional. Así, considera que en el caso de la discusión sobre las prescripciones, el problema es casuístico. "Si la prescripción para el cobro del impuesto fuere determinada por la legislación provincial en cinco años (como en el orden fiscal nacional) o en tres años, ¿podría el contribuyente esgrimir que ese apartamiento de la legislación nacional sustantiva le ocasiona alguna lesión de carácter constitucional?. Evidentemente, no (...) Por el contrario si la legislación provincial extendiera la prescripción a treinta o cuarenta años o acortara el plazo de la prescripción de la acción de repetición de impuestos pagados en exceso a un término notoriamente inferior al de la prescripción ordinaria del derecho común (dos años, por ejemplo), si podría el contribuyente invocar una lesión a su derecho de propiedad, pero en ambos casos, agrego, fundado no en el apartamiento de legislación de fondo sino en la irrazonabilidad de la disposición provincial, porque la razonabilidad como parámetro de justicia, es fundamento de la inconstitucionalidad de las leyes".

4. El criterio jurisprudencial con anterioridad a la reforma

² García Belsunce, Horacio A., "La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial"

4.1. Corte Suprema de Justicia de la Nación

Con relación a la evolución en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se comprueba que ésta no ha sido uniforme a través del tiempo. Así, se registraron muchos pronunciamientos enrolados en la tesis *iusprivatista*, en los que el Alto Tribunal entendió que los Códigos, y en particular el Civil, no habían sido dictados sólo para regir las relaciones de Derecho privado sino también para proyectar sus instituciones en forma preferente a toda la legislación local³.

Haciendo un *racconto* de los fallos más destacados en materia de prescripción de tributos dictados por el Alto Tribunal, es posible remontarse a la causa “*Tomasa de Vélez Sarsfield contra Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires*”, en la cual la Corte Suprema declaró en 1882 la inconstitucionalidad del art. 62 inc. 3 de la Ley de Educación Común de la Provincia de Buenos Aires, que establecía el impuesto sobre las herencias con destino al Fondo de escuelas comunes. El voto de la mayoría sostuvo que el tributo que pesaba sobre toda herencia o legado con destino a la educación común constituía una legítima forzosa establecida al margen de las previsiones del Código Civil, que afectaba el derecho de testar de la causante. Sarmiento, que había intervenido en la causa en representación del Consejo de Educación provincial defendió los derechos de la Provincia a gravar las herencias, sobre la base que de su propia Constitución ni de la Nacional surge restricción especial al ejercicio de la potestad tributaria, materia no delegada al Gobierno Federal. En la causa “*Ana Masotti de Busso contra Provincia de Buenos Aires*” la Corte declaró la inconstitucionalidad del adicional progresivo de la contribución territorial establecido por la provincia demandada cuyo porcentual se graduaba con relación al valor total del inmueble, con prescindencia de la parte indivisa de cada condómino, al considerar que el citado adicional implicaba un desplazamiento de las normas sobre condominio establecidas en el Código Civil, y consideró que la legislación provincial constituía una injerencia ilegítima en una materia reservada al Congreso Federal por el art. 67 inc. 11 de la Constitución nacional. Contrariamente a lo establecido en el precedente citado, la Corte Suprema en el año 1959, resolvió en la causa “*Lorenzo Larralde*” la constitucionalidad del impuesto inmobiliario establecido por la provincia sin atenerse a la parte indivisa de cada condómino. Así entendió que pretender que las provincias en el ejercicio de sus facultades privativas de imposición de contribuciones y la manera de percibir las, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importaría querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código

³ Fallos 23:647; 176:115; 207:270; 235:571; 269:373, entre otros

Civil. Se afianzó así la tesis *iuspublicista* como doctrina unánime del Tribunal⁴. No obstante la postura que venía prevaleciendo en la materia, al pronunciarse en los autos "*Filcrosa SA s/quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*", del 30 de setiembre de 2003 (Fallos 326:3899), la mayoría del máximo tribunal reitera la tesis que invalida aquellas disposiciones contenidas en las legislaciones locales que al regular la prescripción se apartan de lo previsto en el Código Civil, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a cuestiones de derecho público local. En efecto, la Corte ratifica su posición sobre la cuestión más trascendente sometida a su decisión en este pleito: la prevalencia de la legislación nacional común sobre las disposiciones del derecho local en materia de prescripción, pues la diferencia entre las soluciones a las cuales arriban la mayoría y la minoría sólo radica en la norma nacional de derecho común que resulta aplicable en el caso. La Corte entendió entonces que la prescripción de la obligación tributaria no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, regulado por el Código Civil. Así la Corte dijo que "la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias –ni a los municipios- dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan". En este sentido, quedó establecido que el plazo de prescripción es de cinco años, siendo aplicable el artículo 4027 inciso 3º del Código Civil, que se refiere a la obligación de pagar los atrasos "de todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos." De esta forma, la Corte retoma la tesis *iusprivatista*. Dicho criterio jurisprudencial fue reiterado en autos "*Casa Casma SRL*" en el año 2009. Resulta oportuno destacar el llamado de atención que la Dra. Argibay en su voto dirige a nuestros representantes en el Congreso Nacional. Expone así: "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

⁴ Con acierto se afirma que: "Es excesiva la doctrina según la cual el Código Civil, en razón de haber sido dictado por el Congreso, constituye una ley limitativa de la facultad de las provincias para establecer impuestos en su jurisdicción. Tal pretensión importa hacer de dicho Código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un derecho supletorio del Derecho Público financiero, en el caso y limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil. Esto es inaceptable como doctrina general: sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho rige también en el campo del Derecho Público". De esta manera, "la delegación hecha por las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo no importó limitar las facultades de Derecho Público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación. Ello sólo tuvo por objeto establecer un régimen uniforme en materia de Derecho Privado".

provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo”.

"Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas”.

"A ello debe agregarse que en la causa no se ha promovido seriamente la inconstitucionalidad de los artículos del Código Civil ni se ha articulado una crítica orientada a revisar esa interpretación que, mientras siga en pie, cuenta con la autoridad para gobernar la solución de casos similares o análogos a aquéllos en los que ha operado como *ratio decidendi*".

Con respecto al cómputo del plazo de prescripción, en la causa "*Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - ejecutivo - apelación - recurso directo*", del 1 de noviembre de 2011, la Corte Suprema consideró que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que este fija su cómputo. Luego se acrecentó dicha interpretación, y asimismo se amplió el menoscabo de las facultades provinciales, toda vez que lo que en principio fue aplicable al plazo de prescripción, paulatinamente absorbió otros aspectos de las obligaciones tributarias, como la limitación de la posibilidad de que los gobiernos locales regularan aspectos relativos al cómputo del plazo, interrupción y suspensión, como también los términos de prescripción de la demanda de repetición. A mayor abundamiento, en el precedente "*Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Ullate, Alicia Inés*" el Tribunal Cimero dio un paso más en el debate en torno al plazo de prescripción, expidiéndose respecto al inicio del cómputo de la misma, dando una vez más preeminencia a lo dispuesto por el Código Civil. En "*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heliberto*", remitiéndose al dictamen de la Procuración, la Corte manifestó que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires carecía de las facultades para apartarse de la legislación de fondo, toda vez que las causales de interrupción o suspensión establecidas por normativa local no eran válidas. Es decir que, conforme a la clara jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación citada, todos los aspectos del instituto de la prescripción han de regirse por las disposiciones del Código Civil, sancionado en mérito a la delegación contenida en el artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional.

4.2. Tribunales Superiores Provinciales

Al analizar el tema, no podemos dejar de mencionar el fallo del Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, del 17 de noviembre de 2003 —fallo posterior a *Filcrosa*-, in re “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado*”, que se aparta de la posición sentada por la Corte Suprema, enrolándose en la tesis *iuspublicista* o autonomista. Allí el Tribunal, sostuvo que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación previsto en el art. 75 inc. 2° de la Constitución Nacional, y dentro del ejercicio de tales potestades es lógico que la normativa local pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad, entre otros factores. El fallo se basa en la autonomía del derecho tributario local, considerando que si las provincias y la Ciudad de Buenos Aires debieran abstenerse de regular un aspecto trascendental como lo es la prescripción de las acciones fiscales, ello implicaría limitar notoriamente al poder tributario local, que no podría ser ejercido con plenitud.

Ahora bien, mientras el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se apartaba de lo resuelto en “*Filcrosa S.A.*”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siguió manteniendo y reforzando su postura civilista. Con el fallo “*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni Julio Heriberto s/ Ejecución fiscal*” de fecha 06/12/2011, se puso fin a la discusión entre el criterio civilista de nuestro Máximo Tribunal y el criterio autonomista del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires que venía sosteniendo que la prescripción debía regirse por las normas tributarias locales, toda vez que la Corte revocó la sentencia dictada por el del Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por la cual confirmaba la sentencia de primera instancia en cuanto había rechazado tanto las excepciones de pago y de prescripción parcial, como el planteo de inconstitucionalidad del artículo 13 de la ley local 671 -que preveía la suspensión de los plazos de prescripción- con fundamento en lo resuelto en el precedente “*Sociedad Italiana de Beneficencia*”, ordenándole que dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a la doctrina sentada en “*Filcrosa S.A.*” entre muchos otros, por la cual las provincias –y en este caso la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local. De esta manera, quedó consagrada la posición de la Corte en cuanto a la preponderancia de la legislación nacional por sobre la provincial y/o de la Ciudad de Buenos Aires en materia de prescripción, habiendo acatado el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad las pautas interpretativas de la

Corte, al punto tal que en el fallo "*Marini Osvaldo Oscar*" del año 2013, los magistrados dejaron a salvo su opinión respecto de las facultades de la Ciudad de fijar el plazo y la forma de cómputo de la prescripción y aplicaron directamente lo decidido por el Alto Tribunal en la causa "Bottoni" ya que "insistir con la postura adoptada por este Tribunal redundaría en un dispendio jurisdiccional y atentaría contra el principio de economía procesal."

Por su parte, la jurisprudencia de la Suprema Corte Bonaerense, en el año 2007, también terminó por aceptar el criterio de la Corte Nacional en el caso "*Fisco de la Provincia c/ Cooperativa de Almaceneros Minoristas*".

Poco a poco los tribunales superiores de las distintas provincias se fueron adhiriendo a la doctrina legal de "Filcrosa", aún cuando el criterio de sus magistrados no coincidía con el de los ministros de la Corte.

En el caso de la provincia de Mendoza, cabe destacar que la Suprema Corte de Justicia provincial también se ha ocupado del controvertido tema, adoptando una posición intermedia entre la civilista y la publicista. En marzo de 2000, en la causa "*Castro y Cía. S.R.L. c/Gobierno de Mendoza*" la Suprema Corte mendocina sienta una postura distinta a la que con posterioridad, la Corte Nacional fijó en "Filcrosa", aunque se arriba a la misma postura en torno a la aplicación del plazo quinquenal de prescripción de los tributos provinciales. La Sra. Ministro preopinante Kemelmajer de Carlucci, siguiendo a García Belsunce, entre otros, sostiene la tesis ecléctica o intermedia, ya que, acorde con los antecedentes del Tribunal, entiende que en el caso en análisis, el plazo de diez años fijado por el Código Fiscal provincial para los impuestos patrimoniales es irrazonable al integrarlo al resto del sistema, debiendo aplicarse el quinquenal conforme a lo dispuesto por el art. 4027 del Código Civil.

De esta forma, al analizar las normas provinciales que imponen plazos de prescripción en materia tributaria cabe aplicarles el principio de razonabilidad y en el caso concreto analizar si se ajustan al valor justicia. En este sentido, en el caso "Castro" se dijo que "la provincia puede, en principio fijar plazos de prescripción, siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo".

En la causa fallada el 23 de agosto de 2012, "*Dirección General de Rentas c/Pickelados Mendoza S.A. p/apremio*", la Suprema Corte provincial afirmó que prevalecen las normas del Código Fiscal en torno a las causales de suspensión e interrupción de la prescripción de tributos provinciales, por sobre el Código Civil aunque aplicando un test de razonabilidad.

En tal sentido, si bien es cierto que la obligación tributaria como toda obligación se rige por el Código Civil, no existe óbice alguno en que las provincias dentro de sus

facultades regulen algunos aspectos siempre que esta regulación no se advierta como irrazonable y/ contrarie la unificación del derecho de fondo. En efecto, continúa el fallo, afirmando que no puede soslayarse que tal potestad engloba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria, ya que de otro modo aquella devendría impotente. A modo de ejemplo, en el ámbito nacional, la ley 11.863 dispone y regula la materia de prescripción dentro del procedimiento tributario en forma diferente al Código Civil (arts. 56 y siguientes).

5. Prescripción liberatoria en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación

Cabe recordar que en materia tributaria la prescripción liberatoria resulta un medio de extinción de derechos por la inacción del Estado durante el plazo legal para exigir el cumplimiento de obligaciones fiscales. Es decir, que no opera como un medio de extinción de la obligación pero sí extingue la acción para demandar el cumplimiento de dicha obligación.

De esta manera, la prescripción constituye un instituto de orden público creado para dar estabilidad y firmeza a los actos y negocios, sin distinciones, ostentando dos elementos fundamentales: la inacción de quien puede reclamar y el transcurso del tiempo.

La sanción del Código Civil y Comercial de la Nación, promulgado mediante Ley 26.994 con fecha 7 de octubre de 2014 y con entrada en vigencia el 1º de agosto de 2015, ha modificado sustancialmente los plazos de prescripción.⁵

En materia de prescripción de tributos, el nuevo Código ha establecido una correcta interpretación del art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional, toda vez que se manifiesta respetuoso de las potestades tributarias locales. En efecto, en el Libro Sexto, Título I referido a la "Prescripción y caducidad", Capítulo I "Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva" se establece el art. 2532, el cual prevé: "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".

De esta manera el nuevo Código es receptor de la tesis *iuspublicista* en materia de prescripción de obligaciones tributarias, dejando de lado la jurisprudencia consolidada

⁵ Con anterioridad a la reforma las previsiones del Código Civil establecían que toda acción personal por deuda exigible prescribe a los diez años, salvo que existiera una disposición especial que prevea un plazo de prescripción distinto (art. 4023 del Código Civil), como sucede con las obligaciones periódicas para las cuales el Código Civil tenía previsto una prescripción de 5 años (art. 4027, inc. 3, del Código Civil). En la norma general de prescripción de 10 años quedaría incluida, por ejemplo, la acción de repetición de las sumas pagadas al Fisco por error o sin causa, mientras que Ingresos Brutos u otros impuestos provinciales periódicos quedarían alcanzados con la prescripción de 5 años del Código Civil.

de la Corte Suprema a partir del caso "Filcrosa" y respetando las potestades tributarias locales⁶.

Sin embargo, debe destacarse que no resulta constitucionalmente pertinente que un Código de fondo entienda posible autorizar a las legislaturas provinciales la potestad para establecer plazos de prescripción de tributos.

A su turno, el art. 2560 del mismo Código establece: "Plazo Genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".

Desde la sanción del nuevo Código, el Dr. Lorenzetti como uno de los encargados de llevar adelante la reforma, tiene dicho que este nuevo Código constitucionaliza el derecho privado. El articulado referido a la prescripción es una muestra clara de ello. La constitucionalización del derecho privado es la tendencia a extender el marco de aplicación de los principios constitucionales, rechazando la pretensión de insularizar ciertas áreas del derecho, o la idea de que ciertas áreas se rigen por principios especiales, desconectados de los estándares constitucionales.

Sin embargo, no debe perderse de vista que los elementos de la obligación tributaria (sujetos, objeto, causa y fin) son muy distintos a una relación jurídica privada. Así como las provincias tienen la potestad constitucional de legislar ciertos tributos, también conservan el poder de ceñir a plazo es deber tributario. Los tributos no son, por definición, relaciones de carácter privado entre el Estado y los particulares, sino por el contrario, emergen de una relación de Derecho Público, la que establece la ley al crear el tributo. El Código Civil entonces no es limitativo del derecho público ni subsidiario a éste, al menos en su generalidad: "el principio es que cada sistema de derecho ha de suplirse por si mismo y por tanto, una laguna aparente en el sistema del derecho público no debe suplirse por vía de analogía aplicando prescripciones de derecho privado, sino que ha de llenarse con preceptos emanados del sector del derecho público"⁷.

Cabe señalar, asimismo, el art. 2562 que determina un plazo de prescripción de 2 años para el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más

⁶ En un primer momento, el Proyecto de Código Civil y Comercial Unificado preveía en el artículo 2562 la disminución a dos años del plazo de prescripción previsto en el artículo 4027 inciso 3º del actual Código Civil, sin distinguir a las obligaciones civiles de las tributarias, por lo que la falta de mención específica hubiera traído mayores problemas a los Fiscos locales, quienes a la luz del criterio establecido por la Corte, no sólo se verían obligados a aplicar dicho plazo, sino que también verían afectadas sus facultades de verificación y fiscalización ante el breve plazo que tendrían para determinar y exigir el pago de los tributos. El agregado que tiene el artículo 2532 del texto aprobado, viene a solucionar de alguna manera, los conflictos aquí planteados en torno al instituto en análisis, ya que efectivamente el plazo de prescripción para las obligaciones de plazo periódico fue reducido a dos años (artículo 2562), habiendo dejado a salvo las facultades de los ordenamientos locales para regular dicho plazo.

⁷ Voto del Dr. Casás en "Atilio Cesar Liberti s/sucesión" (10/08/1956)

cortos, excepto que se trate del reintegro de un capital en cuotas. Si se tomara una postura iusprivatista y se tuviera en cuenta este plazo, los fiscos subnacionales se encontrarían con una dificultad insuperable 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.

En torno a los artículos mencionados se ha generado en la doctrina los planteos que se analizarán a continuación.

5.1. Constitucionalidad de la facultad de regular la prescripción de tributos en un Código de fondo

Parte de la doctrina⁸ ha considerado que la delegación establecida por el Código Civil y Comercial de la Nación en favor de las provincias en el art. 2532 transgrede y modifica la Constitución Nacional, dado que el Congreso de la Nación carece de facultades para realizar una delegación de las facultades que le confiere el artículo 75 inciso 12 a las legislaturas locales.

Sin embargo, debería interpretarse a favor de la constitucionalidad de lo así dispuesto, como reafirmación de lo previsto en el artículo 121 y 126 de la Constitución Nacional, los cuales expresan que las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal y reconocen a las provincias la facultad de legislar en materia de códigos de fondos en la medida en que no lo haga el Estado Nacional. Así, la reforma no se trata de una delegación de facultades, sino de una reafirmación de las potestades tributarias ya existentes.

5.2. Plazo

El art. 2532 citado únicamente le otorga facultad a las jurisdicciones locales de regular “los plazos” de prescripción de los tributos, pero nada dice respecto de forma de cómputo, causales de suspensión e interrupción. Así, mientras parte de la doctrina considera que debe realizarse una interpretación literal, sería deseable que todas las variables del instituto estén contenidas en una misma y única norma, en lugar de diseminadas en varios cuerpos normativos. Si ése el sistema que ha concebido el legislador nacional en definitiva (una interpretación literal de la norma parecería abonar

⁸ Díaz Ortiz, José, Coronello, Silvina e Iglesias Araujo, Fabiana, entre otros.

dicha tesis), será el Poder Judicial el que deba interpretar la norma en estricto cumplimiento de sus funciones.

Al respecto, téngase presente lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el citado caso *"Fisco de la Provincia de Córdoba c/Ullate Alicia Inés"*, que sostuvo: "si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijó su cómputo". En tales condiciones, *a contrario sensu*, si conforme se indicó que la sanción del nuevo Código sería un nuevo fundamento para reconocerle a las jurisdicciones su competencia para legislar en materia de plazos de prescripción de tributos, por consiguiente también la tendrían para modificar la forma en que se fija su cómputo y/o establecer las causales de suspensión e interrupción.

5.3. Vigencia

Un sector de la doctrina interpreta que en virtud del art. 2537 del Código Civil y Comercial de la Nación, el nuevo régimen no sería de aplicación a los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia y seguirían gobernados por la ley anterior.

Sin embargo, no se puede hablar de ley antigua y ley nueva en conflicto, toda vez que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación no es una nueva ley que regule el plazo de prescripción de manera diferente respecto de las obligaciones tributarias locales, pues al remitirse a las legislaciones locales en cuanto al punto, reafirma la vigencia de los códigos tributarios locales, preexistentes al Código Civil y Comercial de la Nación. Por ello no son leyes nuevas, sino anteriores a la sanción del nuevo Código.

5.4. Autonomía de las provincias y del Derecho Tributario

En definitiva, los planteos doctrinarios mencionados podrían reunirse en términos generales dentro de los límites de una doble autonomía: de las provincias para dictar sus propias reglas dentro de un régimen federal, por un lado, y por otro, del Derecho Tributario como rama jurídica independiente del Derecho Civil. En cuanto a la dicotomía Derecho Público vs. Derecho Privado, la constitucionalización del Derecho Privado a partir del nuevo Código exige articular de algún modo estos puntos de vista. El Derecho Tributario contiene, además, legislación de fondo, que no es la delegada por la "cláusula de los Códigos" contenida en el art. 75, inc. 12, Carta Magna al Congreso Nacional. Como enseña Dino Jarach, "los Códigos de fondo son tales para el derecho privado cuando se trata del Código Civil y del Código de Comercio; 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. Es derecho sustantivo público". Agrega el citado autor que "No hay en ningún momento una delegación expresa para que los Códigos Civil y Comercial legislen sobre la creación de las relaciones jurídicas tributarias y sobre elemento alguno de éstas".

6. Jurisprudencia posterior a la sanción del nuevo Código

Con fecha 9 de marzo de 2015, la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de Ciudad Autónoma de Buenos Aires dictó sentencia en el caso "GCBA c. A.G.M. Argentina S.A. s/ Ejecución Fiscal", resolviendo que era pertinente aplicar la legislación local en materia de prescripción, incluso respecto de obligaciones prescriptas a la luz de la doctrina de "Filcrosa", sobre la base de que el nuevo Código Civil y Comercial, que todavía no había entrado en vigencia, autorizaba a las provincias a legislar en materia de prescripción tributaria. En el fallo en cuestión, la Cámara confirmó el rechazo de la excepción de prescripción planteada por el contribuyente, con sustento en la facultad en cabeza de los gobiernos provinciales para regular en materia de prescripción en forma autónoma. Si bien en el voto de los vocales Seijas y Zuleta se puntualiza la conveniencia de que los tribunales inferiores "adecuen sus decisiones a los criterios sostenidos por el máximo órgano jurisdiccional", al mismo tiempo se declara que dicha línea de conducta debe ceder "cuando sobrevienen circunstancias relevantes que no pudieron ser tenidas en cuenta al momento de la decisión de los precedentes".

Ahora bien, podría sostenerse que, con independencia de lo que los legisladores nacionales puedan pensar al respecto, es la Corte Suprema el intérprete último de la Constitución Nacional y, por ende, quien tiene la última palabra para decidir sobre el alcance de su artículo 75, inciso 12. Sin embargo, no puede negarse que es el Congreso y no la Corte quien tiene competencia para dictar los Códigos a que se refiere la norma en cuestión y, por ende, para decidir sobre su contenido, sin perjuicio de que eventualmente pueda ser declarada inconstitucional alguna de sus disposiciones.

Así, el voto mayoritario derivó en el retorno a la consagración sobre la autonomía de los gobiernos locales para legislar en materia de prescripción. Ello, aún cuando reconoce que el nuevo Código no se encontraba aún vigente.

En este sentido, el criterio asumido por la Cámara en el fallo comentado es cuestionable desde una doble perspectiva. En primer lugar desde el aspecto temporal, toda vez que el art. 2537 puntualiza atinadamente que: "Los plazos de prescripción en

curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior”, y en segundo lugar, desde la extensión de la autonomía local para establecer el “plazo” de prescripción liberatoria en materia de obligaciones a la regulación sobre la “forma de cómputo” de dicho término. Es decir, la interpretación extensiva que realiza la Cámara no sólo se extralimita al aspecto temporal, sino también a una de las cuestiones fundamentales de este debate, al sostener la autonomía absoluta del gobierno local para definir también la modalidad de cómputo del término prescriptivo que nos ocupa.

En la causa “*Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c. Brito, Edmundo*” (18/09/2015) un jubilado, propietario de una única vivienda, inicia trámite de exención del impuesto inmobiliario provincial, el fisco inicia demanda ejecutiva fiscal. Añade, que el ejecutado funda la defensa en que, en su carácter de jubilado, se encuentra exento del pago del impuesto, más no acredita que la Administración Tributaria a la que representa hubiera dictado el acto administrativo por el que se le reconociera el beneficio.

Sin perjuicio de ello, pide se declare la prescripción de lo reclamado en autos por los períodos fiscales 2001 y 2002, por entender que no eran exigibles a la fecha de interposición de la demanda, conforme lo dispuesto por el inciso 3 del artículo 4027 del Código Civil. Plantea la inconstitucionalidad del inciso b del artículo 98 del Código Tributario provincial, por cuanto, al establecer un modo de computar el plazo de la prescripción, incursiona en materia delegada al Congreso de la Nación, al contrariar lo dispuesto por el artículo 3956 de la ley civil; norma de aplicación al caso por representar mayor jerarquía constitucional, conforme lo establecido por el artículo 31 de la Constitución nacional.

A su turno, el juez de primera instancia, remite a que la cuestión a resolver consiste, en primer lugar, en determinar las implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, en la prescripción de la obligación tributaria y su impacto en los tributos locales; para luego precisar cuál es la norma aplicable en la resolución de la presente causa y si la causal de suspensión alegada por la ejecutante se verifica en autos.

Sostiene que las sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, y luego de un repaso de las posturas antagónicas a la que referimos previamente, hace mención a una tercera posición que denomina ecléctica, que entiende que la provincia puede, en principio, fijar plazos de prescripción siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo.

Y señala, en cuanto a su interpretación, “que la postura que adopta el nuevo Código en materia de prescripción de los tributos locales se evidencia en otro tema clave

relacionado con el federalismo y la distribución de competencias entre Nación, provincias y municipios: la responsabilidad del Estado”...”y que a los fines de determinar la competencia de la Provincia para legislar la materia en cuestión, considero que el concepto de “plazo” contenido en los artículos 2532 y 2560 del C.C.C. debe entenderse en sentido amplio, esto es, comprensivo no solo del término de prescripción, sino también del modo de cómputo y de las causales de suspensión e interrupción. Interpretar lo contrario importaría entender que el instituto de la prescripción puede ser desmembrado, siendo que los aspectos que lo conforman constituyen un todo inseparable”.

Y observa, “No obstante todo lo expuesto, no dejo de reconocer —como ha subrayado alguna doctrina- que en esta atomización subyace el peligro de que los gobiernos locales puedan ejercer sus poderes impositivos de manera abusiva, lesionando derechos y garantías constitucionales. Será entonces cuando -frente a disposiciones confiscatorias, arbitrarias, en violación de los principios de legalidad, equidad, igualdad, etc.- corresponderá su descalificación mediante la pertinente declaración de inconstitucionalidad. A lo que apunto es a que frente a la entrada en vigencia del nuevo Código ya no procede descalificar la norma tributaria local por una invocación genérica del principio de supremacía de la legislación nacional, sino que habrá que analizar en cada caso si la norma en cuestión supera el test de constitucionalidad y convencionalidad”.

Siendo éstos casos los primeros antecedentes que refieren a la actual aplicación del nuevo Código Unificado en la materia que nos ocupa se hace necesario arribar a una interpretación razonable de las pautas establecidas y el Máximo Tribunal será el encargado de dilucidar este aspecto en futuros precedentes.

Con fecha 23 de octubre de 2015 el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con el voto preopinante del Dr. José Osvaldo Casás, dictó sentencia en la causa *“Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”*, señalando que el art. 2532 del 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”.

Es decir, reafirmó la doctrina sentada en la causa “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado*”, apartándose de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “*Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*”.

El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sostuvo que a partir del precedente “*Mariani*” había adherido a la doctrina emanada de la Corte Suprema en el fallo Filcrosa, por respeto a la autoridad institucional de dicho tribunal y razones de economía procesal. Sin embargo, la sanción del nuevo Código Civil y Comercial, les permite apartarse de tales conclusiones y retomar la tesis *iuspublicista* sostenida en “*Sociedad italiana de Beneficencia*”.

7. Códigos Fiscales provinciales

A más de diez años del fallo “*Filcrosa*” y con la reciente reforma al Código Civil y Comercial de la Nación, cabe preguntarse la tesitura adoptada por las provincias en sus Códigos Fiscales respecto de la prescripción de tributos.

Considerando los Códigos Fiscales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las provincias como se detalla a continuación, se puede observar que todas contemplan el instituto de la prescripción en sus ordenamientos locales, como así también en su mayoría⁹ prevén la forma de cómputo del plazo, causales de suspensión e interrupción.

| JURISDICCION | PLAZOS DE PRESCRIPCION |
|---|--|
| CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES ¹⁰ | Prevé un plazo de prescripción de 5 años y establece un plazo de prescripción especial por el transcurso de 2 años para contribuyentes concursados, desde la fecha de presentación en concurso |
| BUENOS AIRES ¹¹ | Establece un plazo de prescripción por el transcurso de 5 años y detalla los años en que prescriben determinados años fiscales (del año 1997 al año 2001) |

⁹ Cabe señalar que el Código Fiscal de Salta establece cómputo de prescripción y causales de interrupción, sin determinar causales de suspensión. Por su parte, el Código Tributario Provincial de Tucumán no establece ni cómputo de prescripción, ni causales de interrupción ni de suspensión. A su vez, el Código Fiscal de Salta, el de Chubut, el de Santiago del Estero y el Código Tributario de San Juan no contemplan causales de suspensión.

¹⁰ Art. 80, Código Fiscal CABA (Ley N° 5493 - T.O. 2016 por Decreto 289/16)

¹¹ Art. 158, Código Fiscal Prov. Buenos Aires (Ley N° 10397 y su modificatoria)

| | |
|---|--|
| CHUBUT ¹² | Para los contribuyentes no inscriptos, prevé un plazo de prescripción de 10 años, mientras que para los contribuyentes inscriptos detalla los últimos 5 años retroactivos de prescripción |
| SAN LUIS ¹³ , RIO NEGRO ¹⁴ , ENTRE RIOS ¹⁵ , LA PAMPA ¹⁶ , SAN JUAN ¹⁷ , CHACO ¹⁸ , LA RIOJA ¹⁹ , SANTA CRUZ ²⁰ | Determina como término general un plazo de prescripción de tributos por el transcurso de 5 años |
| MENDOZA ²¹ | Establece plazos de prescripción diferenciados: para los casos de contribuyentes no inscriptos y para determinados gravámenes (Impuesto de Sellos, tasa de Justicia, tasas retributivas de servicio e impuestos contemplados en Título IV del Libro Segundo, Parte Especial) determina un plazo de 10 años de prescripción, mientras que para contribuyentes inscriptos y determinadas multas, 5 años. |
| SANTA FE ²² , JUJUY ²³ , CATAMARCA ²⁴ , SANTIAGO DEL ESTERO ²⁵ , FORMOSA ²⁶ | También hacen la distinción entre contribuyentes inscriptos y no inscriptos. Mientras que para los primeros, el plazo de prescripción es de 5 años, para los segundos, es de 10. |
| SALTA ²⁷ | Establece una diferenciación en el plazo. Será de 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos y en el Impuesto Inmobiliario y a los Automotores, mientras que será de 10 años en el caso de contribuyentes no |

¹² Art. 87, Código Fiscal de Chubut (LEY XXIV - N° 38)

¹³ Art. 93, Código Tributario de San Luis (Ley N° VI-0490-2005 y sus modificatorias)

¹⁴ Art. 130, Código Fiscal de Río Negro (Ley N° 4891 y sus modificatorias)

¹⁵ Art. 77, Código Fiscal de Entre Ríos (Decreto N° 5124/14 M.E.H.F. y sus modificatorias)

¹⁶ Art. 144, Código Fiscal de La Pampa (Decreto N° 141/15 y Ley N° 2886)

¹⁷ Art. 46, Código Tributario de San Juan (Ley 3908 y sus modificatorias)

¹⁸ Art. 86, Código tributario de Chaco (Decreto N° 2444/62 y sus modificatorias)

¹⁹ Art. 64, Código Tributario de La Rioja (Ley 6.402 y modificatorias)

²⁰ Art. 138, Código Fiscal de Santa Cruz (Ley N. 3251 y sus modificatorias)

²¹ Art. 49, Código Fiscal de Mendoza (Ley N° 8837 y sus modificatorias)

²² Art. 115, Código Fiscal de Santa Fe (Ley 3456, Decreto 4481/2014 y sus modificatorias)

²³ Art. 94, Código Fiscal de Jujuy (Ley N° 5791/2013 y sus modificatorias)

²⁴ Art. 82, Código Tributario provincial de Catamarca (Ley N° 5022 y sus modificatorias)

²⁵ Art. 150, Código Fiscal de Santiago del Estero (Ley N° 6.792 y sus modificatorias)

²⁶ Art. 106, Código Fiscal de Formosa (Ley N° 1589 y sus modificatorias). Cabe aclarar que establece como plazo general de prescripción 10 años, reduciendo el plazo en el siguiente artículo a 5 años para los contribuyentes debidamente inscriptos.

²⁷ Art. 94, Código Fiscal de Salta (Decreto Ley N° 9/75 y sus modificatorias)

| | |
|--------------------------------|--|
| | inscritos |
| NEUQUEN ²⁸ | El término de prescripción general es de 5 años, con excepción del Impuesto de Sellos y las obligaciones de agentes de retención, percepción o recaudación respecto de los tributos no ingresados, en cuyo caso, prescriben a los 10 años |
| CORRIENTES ²⁹ | Fija un plazo de prescripción general de 5 años, mientras que para contribuyentes no inscritos y para deudas originadas en retenciones y/o percepciones, el plazo de prescripción se extiende a 10 años |
| CORDOBA ³⁰ | El plazo de prescripción en general es de 5 años y para las deudas originadas por regimenes de retención, percepción y/o recaudación se extiende a 10 años |
| TIERRA DEL FUEGO ³¹ | Establece un plazo de prescripción general de 5 años para contribuyentes inscritos y de 10 años para contribuyentes no inscritos y respecto del impuesto inmobiliario |
| MISIONES ³² | Llamativo es el caso del Código Fiscal de Misiones, que establece únicamente un plazo de prescripción de 10 años para la acción correspondiente al cobro de tributos. |
| TUCUMAN ³³ | Determina que en materia de prescripción rige lo establecido por el Código Civil y Comercial de la Nación y el Código Penal, según la materia de que se trate. Sin embargo, en el mismo artículo establece que el plazo de prescripción de tributos es de 5 años |

8. Conclusión

Como bien señala Spisso, “el ejercicio concurrente de facultades tributarias por parte de la Nación, las provincias y sus municipalidades impone la indispensable coordinación, so pena de desnaturalizar el programa constitucional. En ese sentido, interesa puntualizar que la Constitución es un conjunto de principios y de normas que

²⁸ Art. 141, Código Fiscal de Neuquén (Ley N° 2680 y sus modificatorias)

²⁹ Art. 89, Código Fiscal de Corrientes (Ley N° 6250 y sus modificatorias)

³⁰ Art. 112, Código Tributario Provincial de Córdoba (Ley N° 6006, Decreto N° 400/2015 y sus modificatorias)

³¹ Art. 81, Código Fiscal de Tierra del Fuego (ley 439 y sus modificatorias)

³² Art. 120, Código Fiscal de Misiones (Ley XXII – N° 35)

³³ Art. 54, Código Tributario Provincial de Tucumán (Ley N° 5121 y sus modificatorias)

integran un sistema orgánico, cuyas disposiciones deben interpretarse armónicamente en función de la filosofía política que las inspira”. En este sentido, la provincia puede, en principio, fijar plazos de prescripción respecto a las obligaciones tributarias por ella creadas, siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo. Cabe hacer hincapié en que las provincias al ejercer su potestad tributaria dan nacimiento a relaciones que no son contractuales entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público. Le corresponde entonces al Poder Judicial detectar las ausencias de razonabilidad u otras violaciones a garantías constitucionales a través del control de constitucionalidad.

Si bien el hecho de que la cuestión haya estado en la agenda legislativa es un incuestionable avance en la materia, sólo el tiempo dirá si la reforma resultará eficaz para reducir la conflictividad en lo relativo a la cuestión de la prescripción de las obligaciones locales, toda vez que se vislumbran ciertas zonas grises en las que es muy posible que se genere una nueva secuela de controversias, cuyo resultado deberá ser definido por los respectivos tribunales locales.

Claramente somos testigos de una modificación sustancial del instituto objeto del presente análisis. La reforma legislada lleva consigo futuros debates, no solo por lo previsto en los arts. 2532 y 2560, sino también por la reducción en los plazos de prescripción de los tributos de carácter periódico, previsto en el art. 2562 del nuevo Código.

La principal característica del nuevo cuerpo normativo es que rompe la fisura entre el Derecho Público y el Derecho Privado. Este concepto de constitucionalización del Derecho Privado abre un nuevo campo de posibilidades, tanto de intervención a través del control de constitucionalidad como del uso de pautas interpretativas abiertas, propias del método constitucional, y ajenas, en principio, a las técnicas del derecho privado.

En consecuencia, la concepción del juez que encarna el nuevo cuerpo normativo deberá *aggiornarse* indefectiblemente. La coherencia sistémica, por lo tanto, es conseguida a posteriori y no es un dato a priori. El juez deberá innovar permanentemente, practicando una jurisprudencia adaptativa.

Debe ponerse el énfasis en que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ha venido a esclarecer la interpretación de la cláusula constitucional del Art.75 inc.12, de la Constitución Nacional, en cuanto reafirma la potestad tributaria local de establecer los plazos de prescripción liberatoria en materia de tributos locales (Provinciales y Municipales). En tal sentido, el nuevo Código ha constitucionalizado el derecho común en la medida que ha aceptado colocar como principios aquellas

normas que forman parte del derecho público, es decir que ha integrado a su normativa aquellos principios *iuspublicitas* que no pueden ser desconocidos en el ordenamiento jurídico.

Si bien la reforma resulta clara en cuanto a la potestad de las jurisdicciones locales para establecer los plazos de prescripción, no es clara si ello abarca, también las facultades de establecer la forma de computo, la suspensión y e interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias locales.

Como corolario de lo expuesto, se propicia una aplicación mensurada de la cláusula de los códigos de la Constitución Nacional frente a las regulaciones tributarias locales, tomando en cuenta las características constitutivas de cada caso. Se considerará entonces la invalidación constitucional de los preceptos impositivos provinciales sólo de contraponerse insalvablemente con principios generales del Derecho contenidos en la legislación común o que hayan sido sancionados por el Congreso como reglamentación directa e inmediata de derechos o garantías constitucionales.

Debe existir un razonable equilibrio entre las facultades de las provincias de regular tributos y las que corresponden a la Nación, a fin de lograr un juego armónico y cooperativo en el ejercicio de las competencias tributarias de los distintos órdenes de gobierno.

9. Bibliografía

ALEGRE, MARCELO – “A propósito de la reforma al Código Civil Duguit y la constitucionalización del derecho privado”. Publicado en Revista “Pensar en Derecho”, disponible en <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/pensar-en-derecho/revistas/0/a-proposito-de-la-reforma-al-codigo-civil.pdf>, última acceso 15/06/2016.

CORONELLO, SILVINA E IGLESIAS ARAUJO, FABIANA (2015) “La prescripción de los tributos locales” – Publicado en ERREIUS - Suplemento Especial Código Civil y Comercial de la Nación.

DIAZ ORTIZ, JOSE (2015) “El Código Civil y Comercial de la Nación, la ley 26944 y el plazo de prescripción en normas tributarias locales provinciales y municipales”. Publicado en La Ley.

GARCIA BELSUNCE, HORACIO A. - “La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial”, en “Temas de Derecho Tributario”, ED.

JARACH, DINO (1980) “Curso de Derecho Tributario”, Cima.

SPISSO RODOLFO R. (2002) “Prescripción de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires”. Publicado en La Ley.

VIÑAS, JULIO (2015) “Prescripción de los tributos locales y el Código Civil y Comercial”. Publicado en La Ley.