



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIA ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS

ESPECIALIDAD EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL

**“IMPLICANCIAS DEL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE
LA NACION, EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA DE
TRIBUTOS**

Potestades de los Gobiernos Locales”

Autor: Cra. Marconetti, Carla Geovana

Tutor: Cr. Crespi, Germán

Córdoba, Noviembre de 2018



Implicancias del nuevo código civil y comercial de la Nación en materia de prescripción liberatoria de tributos. Potestad de los Gobiernos locales by Marconetti, Carla Geovana is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

Agradecimientos y Dedicatoria

*Agradezco especialmente
al Cr. Ángel Tapia por su predisposición a lo largo de la carrera.*

*Dedico este trabajo
a mi familia, por su contención y apoyo constante;
a mi mamá, Graciela, fuente de inspiración;
a Marcos, mi marido, por estar siempre a mi lado e incentivar me a crecer día a día.*

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	7
OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.....	9
Objetivo General.....	9
Objetivos Específicos.....	10
I.PARTE GENERAL: INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN.....	11
I.1. Aspectos Generales.....	11
I.2. Prescripción Liberatoria.....	12
I.3. Obligación Natural.....	14
I.4. Plazos de la prescripción liberatoria.....	16
I.5. Interrupción y Suspensión de la prescripción.....	18
I.6. Prescripción de la acción de repetición.....	20
I.7. Normas procesales en materia de prescripción.....	21
I.8. Diferencia entre Prescripción y Caducidad.....	22
I.9. Prescripción en los Tributos Nacionales.....	24
I.9.1. Forma de cómputo de la prescripción.....	25
I.9.2. Prescripción de la acción de repetición.....	27
I.9.3. Interrupción de la prescripción.....	28
I.9.4. Suspensión de la prescripción.....	30
II. PARTE ESPECIAL: POTESTADES DE LOS GOBIERNOS LOCALES EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN.....	33
II.1. Prescripción de tributos locales.....	33
II.2. Teoría autonómica o publicista, y la teoría civilista o privatista.....	36

II.2.1. Teoría civilista o jusprivatista.....	36
II.2.2. Teoría juspublicista o autonomista.....	38
II.3. La prescripción liberatoria de los tributos locales según la doctrina de la Corte Suprema–Doctrina Jusprivatista.....	40
II.4. La opinión premonitoria de la ministra Argibay.....	42
II.5. La doctrina Jus-publicista del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	43
II.6. La Prescripción de los Tributos locales en el Código Civil y Comercial de la Nación.....	45
II.7. Sobre la Inconstitucionalidad del Artículo 2532.....	48
II.8. Aplicación temporal de las reformas del CCyCN en materia de prescripción.....	53
CONCLUSIÓN Y PRUPUESTA.....	56
BIBLIOGRAFÍA.....	61

INTRODUCCIÓN.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, en adelante CCyCN, sancionado por la Ley 26.994 con entrada en vigencia a partir del 1 de Agosto de 2015, introduce modificaciones en el instituto de la prescripción, legislada en su Libro Sexto, denominado “Disposiciones Comunes a los Derechos Personales y Reales” y específicamente en los artículos 2532 a 2564.

Cabe aclarar que la única prescripción que interesa a los efectos de este trabajo es la liberatoria, ya que la adquisitiva o usucapión no tiene aplicación en el ámbito tributario.

Este instituto está íntimamente relacionado al Derecho de Propiedad, y a la Seguridad Jurídica que el Gobierno en todos sus niveles le debe a los ciudadanos. En ese contexto, la Corte Suprema señaló, que “la finalidad de la prescripción reside en la conveniencia general de concluir situaciones inestables y dar seguridad y firmeza a los derechos, aclarando la situación de los patrimonios ante el abandono que la inacción del titular hace presumir”¹.

Mucho tiempo se ha discutido en nuestro país acerca del Instituto de la Prescripción Liberatoria en materia de tributos. Si bien podía parecer un tema agotado, al menos doctrinariamente, y luego del Fallo “Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Septiembre de 2003), el debate se reabre a raíz de dos artículos del nuevo CCyCN, en donde se delega a las legislaturas locales la facultad de establecer plazos diferentes a los generales establecidos en el mismo.

En el mencionado fallo, se debatió la validez de la norma local (ordenanza fiscal) que fijaba un plazo decenal de prescripción para contribuyentes no inscriptos respecto del plazo quinquenal previsto en el artículo 4027- inciso 3) del Código Civil de la Nación, en adelante

¹CSJN, 10/08/1995, “Fisco Nacional - DGI c/ Compañía de Seguros del Interior S.A. s/ejecución fiscal”, Fallos: 318:1416

CC, aprobado por Ley 340 y elaborado por el Dr. Dalmacio Vélez Sarsfield, que se encontraba vigente en aquel momento.

Luego de un minucioso análisis la Corte Suprema de Justicia de la Nación, llegó a la conclusión 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 CC.

La discusión se planteó sobre la interpretación y alcance de lo dispuesto por el artículo 75, punto 12², de la Constitución Nacional, en adelante CN, en cuanto si la legislación local (provincial o municipal) puede fijar normativas contrarias a las fijadas en la legislación nacional de fondo (Códigos). En materia tributaria, el conflicto que se presenta es si las provincias pueden reglar, a los fines de su derecho tributario local, institutos que hayan sido normados por dichos Códigos nacionales de manera distinta de como aquellos lo hayan hecho.

Este criterio fue posteriormente rectificado en otros fallos del Alto Tribunal, pudiendo citarse entre otros, “Casa Casmma S.R.L.”³, “Lubricom S.R.L.”⁴, “Ullate Alicia”⁵, “Bottoni”⁶ y “Herrmann”⁷. Además este criterio fue adoptado y aplicado por numerosos órganos superiores de justicia provinciales.

²“**Art. 75** - Corresponde al Congreso:...

12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina: así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados.”

³“Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)” - CSJN - 26/3/2009 en Fallos: 332:616

⁴“Municipalidad de Resistencia c/Lubricom SRL” - CSJN - 8/9/2009 en Fallos: 332:2108

⁵“Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia” - CSJN - 1/11/2011 (F. 391 - T. XLVI)

⁶“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal” - CSJN - 6/12/2011

⁷“Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann Alejandro Enrique s/apremio” - CSJN - 11/2/2014

Existe una posición contraria que sostiene que prevalecen las autonomías locales por sobre la legislación de fondo. En el fallo “Sociedad Italiana de Beneficencia”⁸, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, fija una posición opuesta a la manifestada por la Corte Suprema de Justicia, dicho Tribunal sostiene que dentro del ejercicio de las potestades tributarias autónomas es lógico que la normativa local pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, su régimen de cumplimiento y su exigibilidad, entre otros factores. Así también, sentencia que la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los Códigos de fondo.

Entonces la cuestión a dilucidar, es si a los fines de respetar las autonomías locales en materia tributaria, la regulación del instituto de la prescripción no puede entenderse delegada al Congreso de la Nación, o por el contrario, si las provincias aunque muñidas de todas las facultades tributarias no delegadas a la Nación, deben someterse, a las disposiciones contenidas en los Códigos de fondo dictados por el Congreso Nacional, como legislación común uniforme para toda la República.

OBETIVOS Y METODOLOGÍA.

1. Objetivo General

El objetivo del presente trabajo es estudiar y analizar la naturaleza del Instituto de la Prescripción Liberatoria en materia de tributos, a los fines de dilucidar si las modificaciones en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, vinieron a poner fin a los viejos conflictos y controversias en torno al tema, o por si el contrario, puede generar nuevo planteos judiciales e incluso la inconstitucionalidad de la norma.

⁸“Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado” – TSJ Bs. As. cdad. - 17/11/2003

2. Objetivos Específicos

- a) Estudiar las implicancias que tiene el nuevo Código Civil y Comercial respecto al Instituto de Prescripción Liberatoria en materia de tributos.
- b) Describir la naturaleza jurídica del Instituto.
- c) Analizar las implicancias que tiene la forma de Gobierno Representativa, Republicana y Federal adoptada por la República Argentina, en relación al dictado de las normas de fondo del país y la autonomía de los Gobiernos locales
- d) Comparar las diferencias, respecto al tema, entre el Código Civil de Vélez Sarsfield y la Ley 26994.
- e) Sintetizar jurisprudencia, a fin de entender los antecedentes del problema tratado, y poder arribar a una conclusión.
- f) Analizar la relación entre Prescripción Liberatoria y conceptos tales como Derecho de propiedad y Seguridad Jurídica.

Para el logro de estos objetivos llevaré adelante una serie de pasos organizados, haciendo un análisis minucioso de la jurisprudencia y doctrina del tema, que me permitan hacer un estudio descriptivo del Instituto de la Prescripción en una primera parte, luego en la parte dos, adentrarme puntualmente en las potestades que tienen los gobiernos locales respecto a este instituto, analizado bajo la óptica del sistema de gobierno consagrado en la Constitución Nacional, para luego estudiar las implicancias de las modificaciones introducidas por la nueva Ley de Fondo. Por último concluir acerca de la constitucionalidad de esta, y plantear propuestas o ideas que generen un impacto positivo en la legislación argentina.

I. PARTE GENERAL: INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN

I.1. Aspectos Generales

La prescripción es un instituto aplicable tanto a derechos reales como a los derechos personales, y encuentra su fundamento en la necesidad de tutelar el principio de seguridad jurídica.

Es el medio por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo opera en la adquisición o modificación sustancial de algún derecho. Esta definición de Llambías muestra que los elementos que otorgan virtualidad a la prescripción son:

- Existencia de un derecho exigible.
- La pasividad o inacción del acreedor
- El transcurso del tiempo previsto en la ley para que opere la misma.

Existen, dos tipos de prescripción: la prescripción adquisitiva o usucapión; y la prescripción liberatoria o extintiva.

La prescripción adquisitiva, está definida en el artículo 1897 del CCyCN, que establece: “La prescripción para adquirir es el modo por el cual el poseedor de una cosa adquiere un derecho real sobre ella, mediante la posesión durante el tiempo fijado por la ley”. Entonces, para que opere la misma, requiere la posesión continuada de la cosa mueble o inmueble durante cierto lapso de tiempo definido por la ley.

Por otra parte, la prescripción extintiva o liberatoria es relativa a los derechos subjetivos, y se refiere a la facultad del deudor para repeler la acción entablada por el acreedor, habiendo transcurrido el plazo previsto en la Ley.

El CCyCN, a diferencia del CC, no define la prescripción liberatoria. Los autores del anteproyecto señalaron la imprecisión en la que recaen las definiciones técnicas de la

prescripción y se inclinaron por omitir una definición que genere dificultades de interpretación, como así también el hecho de que la noción del instituto es clara y por ende sus efectos pueden ser regulados sin inconvenientes.

Centraremos atención en esta última, ya que es la aplicable en materia impositiva.

I.2. Prescripción Liberatoria

El Código de Vélez Sarsfield, señalaba en el art. 3947 que “La prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el solo hecho de que la entabla, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere”.

Es un medio de extinción de derechos por la inacción o no ejercicio del Estado durante el plazo legal. No opera como un medio de extinción de la obligación, pero si extingue la acción para demandar el cumplimiento de dicha obligación, pero estas subsisten como obligaciones naturales.

El Código unificado, incorpora en el art 2533 lo que venía sosteniendo la doctrina en cuanto a el periodo de tiempo para que opere la prescripción no puede ser establecido por la voluntad privada, sino que debe estar regido únicamente por la ley. De esta manera redacta el legislador: “Carácter imperativo. Las normas relativas a la prescripción no pueden ser modificadas por convención”, disposición que permite reafirmar que la justificación del instituto se vincula con la seguridad jurídica y el interés general.

El fundamento de la prescripción radica en la conveniencia de dar seguridad y estabilidad jurídica a los derechos, liquidando situaciones inestables que puedan alterar el orden social debido a la repercusión que pueden tener hechos ocurridos con mucha antelación. El abandono prolongado de los derechos crea incertidumbre e inestabilidad. Es el interés

público que exige asegurar el orden y la estabilidad de las relaciones jurídicas y establecer la seguridad jurídica.

Es por esto que este instituto tiende en su finalidad, a lograr un equilibrio entre la seguridad y la justicia; justicia para aquellas víctimas de un daño que debe ser resarcido y seguridad para evitar que en la afanosa búsqueda del resarcimiento se vulneren los derechos del deudor, extendiéndose sus obligaciones.

Se trata de un instituto esencial, imprescindible en los ordenamientos jurídicos modernos, cuyo fin, como mencione, es dar certeza y seguridad a las relaciones jurídicas, castigando la desidia de aquel acreedor que durante el tiempo previsto en ley, se muestra inerte a hacer valer sus derechos.

El Tribunal Superior de Justicia de Córdoba tiene dicho, en el fallo “Fisco de la Provincia de Córdoba c/Federico Llosa” – Apremio, TSJ de Córdoba, 29/05/1996; que “el fundamento de la prescripción no está dado por una simple presunción de que la obligación se ha extinguido, sino que es una institución de orden público cuyo fundamento real finca en el hecho de que al Estado, al orden jurídico le interesa que los derechos adquieran estabilidad y certeza... El verdadero fundamento de la prescripción es la necesidad de mantener el orden social”⁹.

El alcance de la declaración de que una ley es de orden público implica que dichas normas son imperativas, y por ende los otorgantes de un acto jurídico no pueden apartarse de ella, bajo pena de nulidad. Limitándose, de esta manera, la autonomía de la voluntad en cuestiones que reconocen un interés social general. Incluso los jueces no pueden juzgar si son o no de orden público, ya que tal determinación es potestad del Poder Legislativo.

⁹Del voto del Dr. Moisset de Espanés

I.3. Obligación Natural

La idea inicial de obligación natural es de aquella que tiene débito, pero no tiene responsabilidad. Por tanto, el deudor tiene el deber de cumplir, pero si no lo hace, el acreedor no puede accionar contra su patrimonio. Aunque si cumple voluntariamente, no tiene ya el deudor posibilidad de repetición.

Se entiende por débito, el deber jurídico del deudor de cumplir la prestación y derecho del acreedor a exigírsela, y responsabilidad es la facultad que tiene el acreedor de dirigirse sobre el patrimonio del deudor, si este no cumple. Estos dos hacen al “vínculo” que une a los sujetos de una obligación. Sujetos (deudor y acreedor), objeto (prestación), vínculo y causa, son los elementos esenciales de las relaciones jurídicas.

El efecto de las obligaciones naturales es que no puede reclamarse lo abonado, cuando el pago de ellas se ha hecho voluntariamente por el que tenía capacidad legal para hacerlo (artículo 516 Código Civil s/ ley 340 y modificatorias).

Tiene dicho el máximo tribunal, que el pago de una Obligación Natural, aun cuando fuere efectuado a valores nominales, importa un reconocimiento más no un renacimiento de la misma, razón por la cual no resulta exigible el pago de sus accesorios o actualización¹⁰.

La eficiencia o virtualidad de la prescripción, consiste en la transformación de la obligación que caduca como obligación civil pero continúa subsistiendo como obligación natural. Es la tesis que notoriamente ha aceptado el codificador Vélez Sarsfield (conforme los artículos 515 y 516).

Para Borda (2008) “esta obligación natural es exactamente la misma que su predecesora en sus alcances, efectos, modalidades, vicios, etc., tan sólo privada de una de sus virtualidades: la accionabilidad ante la justicia. Es decir, el crédito prescripto existe, pero

¹⁰CSJN, “Seco Aurelia” 08/09/1992

desgastado, como obligación natural, y por ello configura un título que justifica el pago que ulteriormente hiciere el deudor” (998).

Con la sanción del CCyCN se elimina la categoría de obligaciones naturales, las que son reemplazadas por los deberes morales o de conciencia.

Las llamadas obligaciones naturales tienen todos los elementos esenciales de una relación jurídica obligatoria, pero con la particularidad de que el vínculo se encuentra debilitado, ya que aunque está presente el débito, carece de la responsabilidad, porque no es posible exigir su cumplimiento de manera forzada. En cambio, los deberes morales, se presentan tanto en el campo del derecho como en otros terrenos (por ejemplo, la ética); pero, en cualquiera de estos terrenos, carecen de determinación los elementos esenciales para que haya una relación jurídica. Ese deber es un imperativo de conciencia, que indica a todos una conducta recomendable, sin que determine de manera concreta la existencia de un deudor, ni de un acreedor.

Esto lo recepta el nuevo ordenamiento en dos de sus artículos, el 728: “Lo entregado en cumplimiento de deberes morales o de conciencia es irrepetible” y 2538: “El pago espontáneo de una obligación prescripta no es repetible”.

Del art. 2538, destaco el término “espontáneo”, es una modificación en la terminología utilizada en el CCyCN que coincide con la interpretación que se hace acerca de a “voluntariedad” del pago que prevé el art. 516 del CC.

La jurisprudencia ha admitido la repetición del pago de una obligación natural, porque el importe había sido retenido y el contribuyente había hecho reserva de repetir, dejando constancia expresa de su disconformidad con el pago. El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el fallo “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘S.A.M. Langenauer e Hijos CIFIAG c/ GCBA s/ acción

meramente declarativa”, sostuvo en voz del Dr. Casas, que la cancelación de tributos efectuada mediante retención practicada por el escribano interviniente al momento de perfeccionar una operación que tenga por objeto un inmueble al que corresponda la deuda reivindicada por el Fisco, constituye un pago involuntario del deudor en los términos del art. 516 del CC.... Importa aquí destacar la exigencia de voluntariedad que, conforme a la mejor doctrina civilista, debe ser entendida en clave de espontaneidad, para ocluir la repetición. En otros términos, se requiere que el pago se haya realizado de modo espontaneo, sin dolo ni coerciones externas, aunque se ignore que se está dando satisfacción a una deuda no exigible civilmente.

En definitiva, se mantiene la idea rectora de que, en principio, no se puede repetir el pago de una obligación tributaria prescripta, pero sería aplicable la jurisprudencia antes citada en el sentido de que si dicho pago no fue “espontaneo” –término que reemplaza al concepto de “voluntario” del art. 516 del CC– no existirían objeciones para admitir la repetición.

I.4. Plazos de la prescripción liberatoria

El art. 2560 establece un plazo genérico de prescripción de cinco años, salvo que esté previsto uno diferente en las legislaciones locales. Por otro lado el art. 2562 establece que prescriben a los dos años una serie de sucesos, entre los que interesan a la materia tributaria el “inc. c” el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, excepto que se trate del reintegro de un capital en cuotas. Retomaré el análisis de estos dos artículos de suma importancia en la parte especial de este trabajo, al analizar las potestades de los gobiernos locales.

A efectos de que comience a correr el plazo de prescripción es necesario que el crédito pueda exigirse, ya que solo cuando el acreedor está en posibilidad de accionar comienza a

computarse. Ese concepto básico surge de forma clara del art. 2554 de la reforma, en cuanto dispone, como regla general, que “el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible”¹¹. Esa regla general es complementada por otras disposiciones que se refieren a distintos supuestos particulares, dentro de los cuales adquiere relevancia el previsto en el art. 2556 de la reforma, en cuanto determina que “el transcurso del plazo de prescripción para reclamar la contraprestación por servicios o suministros periódicos comienza a partir de que cada retribución se torna exigible”. Dicho supuesto no estaba específicamente regulado en el CC.

Por otra parte, no parece lógico computar el plazo si el acreedor se encuentra impedido de ejercer la respectiva acción. Esa situación está contemplada en el art. 2550 del CCyCN que, en lo que aquí interesa, establece que “el juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos”. Esta norma modifica el régimen de la dispensa de la prescripción, ya que amplía los supuestos de procedencia y el respectivo plazo para ejercer la acción¹².

Un ejemplo de ello, se da en los casos en que la resolución determinativa es apelada por el contribuyente ante un tribunal administrativo. Durante el tiempo que dure el procedimiento ante el tribunal de apelación, el organismo fiscal no puede ejecutar la deuda.

¹¹La norma recepta la interpretación que se admitía respecto del Código Civil de Vélez Sarsfield, cuyo art. 3956 establece “la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”.

¹²El art. 3980 del Código Civil, con la reforma de la Ley 17.711, disponía: “Cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses”. Dicha norma ha sido aplicada en varios precedentes vinculados con la prescripción en materia tributaria ,por ejemplo, cuando existe una medida cautelar que impide al Fisco iniciar la respectiva ejecución del crédito.

Una vez evacuado el trámite recursivo, con resolución del tribunal administrativo, recién ahí puede el fisco ejecutar su acreencia. Empero, no existiendo causales de interrupción o suspensión, puede que la obligación ya haya prescripto. En estos casos, el juez podrá dispensar a la administración fiscal de la prescripción, pero siempre y cuando haga valer su acreencia dentro de los seis meses de cesado el impedimento. Se trata entonces de una causa de caducidad del derecho, por no sobrevenir el hecho impeditivo (ejecución de la deuda fiscal vía apremio) durante el plazo prefijado por la ley (seis meses desde que cesó el impedimento, es decir desde que se expidió el tribunal administrativo).

I.5. Interrupción y Suspensión de la prescripción

La ley civil ha previsto dos causas de prolongación de los plazos de prescripción, que son:

- La interrupción, que deja sin efecto todo el plazo transcurrido hasta el momento en que se produce el acto interruptivo, y exige que comience a contarse nuevamente de manera íntegra el plazo, si se desea obtener la prescripción liberatoria (art. 2544 CCyCN).
- La suspensión, que detiene el cómputo del plazo de prescripción durante todo el tiempo que dure la situación suspensiva, pero que, una vez desaparecida esta causal, permite que el plazo se integre sumando el tiempo que había transcurrido con anterioridad a la suspensión, al tiempo posterior a su producción (art. 2539CCyCN).

La suspensión se produce cuando, por las causas que la ley reconoce, el plazo de prescripción que estuviere corriendo se detiene por el plazo que esta dura, pero al reanudarse el deudor aprovecha el plazo transcurrido hasta la suspensión. Es decir se admite la posibilidad de que se suspenda el plazo de prescripción cuando el acreedor no puede

desplegar la actividad necesaria para mantener vivo su derecho, siempre y cuando considere que esa inactividad encuentra justificativos suficientes.

Llambías¹³ afirma que la suspensión consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción.

La interrupción, en cambio, es una consecuencia directa de la actividad de las partes, cuya conducta pone de relieve la subsistencia del vínculo que las une. Esta actividad puede emanar tanto del acreedor, como del deudor, o de ambos sujetos a la vez. La interrupción de la prescripción encuentra su fundamento en la actividad de las partes, que demuestra de manera inequívoca su propósito de mantener vivo el vínculo que las une.

Sin lugar a dudas, en materia tributaria, la causal de interrupción por excelencia está dada por la respectiva petición judicial que realiza el Fisco. En ese sentido, el art. 2546 de la reforma señala que “el curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable”. Con esta disposición se mantiene, en líneas generales, el sistema antes vigente, pero se aclaran algunas cuestiones y se definen aspectos que se encontraban controvertidos. En efecto, la norma transcripta mejora la redacción del art. 3986¹⁴ del CC que había generado la necesidad de interpretar extensivamente el término “demanda”

¹³LLAMBÍAS, JORGE J., “Tratado de Derecho Civil – Parte General”, T. II, Editorial Perrot, Bs As, 1998, p. 680

¹⁴ Art. 3.986. La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio. La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción.

en el sentido de que abarca cualquier actuación judicial que demuestre la intención del acreedor de ejercer su derecho, y mantiene el criterio de que los defectos formales de la petición judicial no la privan de su efecto interruptivo.

I.6. Prescripción de la acción de repetición.

Los contribuyentes tienen acción para repetir tributos que hubieran abonado de más en forma espontánea o a instancias del organismo fiscal. Dicha acción también está sujeta a prescripción, que en este punto en particular ha de beneficiar al Fisco, toda vez que al revestir éste el rol de sujeto pasivo de la mencionada acción, el transcurso del plazo de prescripción hace nacer a su favor el derecho a no ser pasible de reclamos incoados en instancias administrativas o jurisdiccionales por parte de sujetos inactivos que solicitaren la devolución de las sumas que hubieran eventualmente abonado en forma indebida.

La cuestión no ha escapado al análisis de la jurisprudencia, que a la luz de toda la doctrina judicial analizada, ha establecido que también en lo referido a la prescripción de la acción de repetición resultan de aplicación las normas del Código Civil, más precisamente resulta aplicable el plazo decenal dispuesto por el artículo 4023 del Código Civil, que establece: “Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, salvo disposición especial...”. Ello por tratarse de un pago efectuado sin causa (artículo 792 Código Civil)¹⁵.

¹⁵ “Armando Olivier de Vaccari c/ la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero”, CSJN, 22/02/1934. Fallo: 170:175.

I.7. Normas procesales en materia de prescripción.

En el Libro Sexto, Título I, Capítulo 1, vinculado con las disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva, el nuevo Código contiene la Sección 5a, “Disposiciones procesales relativas a la prescripción”, que regula tales aspectos en tres artículos.

Se mantiene la idea central de que la prescripción, aun cuando se trata de una institución de orden público, no opera de pleno derecho. En efecto, el art. 2552 establece: “El juez no puede declarar de oficio la prescripción”, norma que conserva la solución del CC¹⁶.

En cuanto a la oportunidad en que debe plantearse la excepción de prescripción, el art. 2553 del CCyCN dispone: “La prescripción debe oponerse dentro del plazo para contestar la demanda en los procesos de conocimiento, y para oponer excepciones en los procesos de ejecución. Los terceros interesados que comparecen al juicio vencidos los términos aplicables alas partes, deben hacerlo en su primera presentación”. Es decir, también adopta un criterio que se ajusta a lo que disponía el CC¹⁷.

Sin embargo, una de las innovaciones que contiene el CCyCN se vincula con las vías procesales relacionadas con los planteos de prescripción. El CC, en su art. 3949 establecía que “la prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el solo hecho que el que la entabla, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere”. En cambio, el nuevo ordenamiento determina en su art. 2551 que: “La prescripción puede ser articulada por vía de acción o de excepción”. Según los autores del ante proyecto se recoge la alternativa de solicitar la declaración de la prescripción por vía de

¹⁶El art. 3964 del CC establecía: “El juez no puede suplir de oficio la prescripción”. En la nota respecto de dicho artículo, Vélez Sarsfield expuso que la inacción no puede ser conocida y verificada por los jueces mientras no sea alegada y probada por el interesado, y que además, muchas veces, la conciencia puede resistir el oponer la prescripción.

¹⁷Art. 3962: La prescripción debe oponerse al contestar la demanda o en la primera presentación en el juicio que haga quien intente oponerla.

acción declarativa, adecuando la redacción del CC, que solo contemplaba su articulación mediante una excepción.

Desde hace mucho tiempo la doctrina sostenía que era viable articular planteos vinculados con la prescripción, no solo a través de una excepción, sino también iniciando una demanda a tales efectos.

Dicha disposición tiene notoria incidencia en lo que respecta a la materia tributaria, en la cual existen numerosas acciones tendientes a que se declare la prescripción de deudas de tal carácter, básicamente en casos de impuestos locales empadronados (por ejemplo, el impuesto inmobiliario o los automotores) ante la renuencia de los organismos recaudadores a actualizar los respectivos registros.

I.8. Diferencia entre Prescripción y Caducidad

La caducidad es un modo de extinción de ciertos derechos en razón de la omisión de su ejercicio durante el plazo prefijado por la ley o la voluntad de los particulares.

Está reglado en el art. 2566 y ss del CCyCN que establecen que la caducidad extingue el derecho no ejercido.

Ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Sud América T. y M. Cía. de Seguros S.A. c/ S.A.S. Scandinavian A.S. s/ cobro”, que la caducidad es un modo de extinción de ciertos derechos en razón de la omisión de su ejercicio durante el plazo fijado por la ley o la voluntad de los particulares.

Spota y Leiva Fernández (2009), explican que para que sobrevenga la caducidad de un derecho, se requiere un presupuesto de hecho que debe consistir: a) en el no ejercicio del derecho o de la potestad jurídica; b) en el transcurso del término legal pactado. La consecuencia o efecto lo constituye la pérdida o extinción del derecho o potestad no ejercida.

Si bien ambos institutos presentan características semejantes en cuanto a que el transcurso del tiempo y la inactividad del interesado provocan efectos jurídicos negativos frente a su pretensión, existen diferencias significativas que los distingue a uno de los otros a saber:

- La Caducidad extingue el derecho, sin posibilidad alguna de recuperarlo, enmendarlo o subsanarlo. La Prescripción extingue la acción, subsistiendo en cabeza del deudor un deber moral o de conciencia.
- La prescripción afecta toda clase de derechos, pues es una institución general, en tanto que la caducidad, por no ser general, solo afecta ciertos derechos, que nacen con una vida limitada en el tiempo.
- El pago espontaneo de obligación prescrita no es susceptible de repetición. En cambio quien cancela una deuda alcanzada por un plazo de caducidad, podrá repetir lo pagado atento que dicha deuda se encuentra extinguida.
- El plazo de prescripción resulta en todos los casos establecido por ley. El plazo de caducidad puede ser fijado por voluntad de los particulares.
- Los plazos de prescripción admiten causales de suspensión o interrupción y dispensa. Los de caducidad no se suspenden ni se interrumpen, salvo disposición legal en contrario.
- La prescripción ganada es por regla general renunciable, en cambio la caducidad no puede ser renunciada, ni alterada sus normas legales por los particulares en materias sustraídas a su disponibilidad.
- La prescripción no puede ser declarada de oficio. La caducidad, cuando viene dispuesta por ley, debe ser decretada de oficio.

- Los plazos de prescripción son habitualmente prolongados, mientras que los de caducidad son comúnmente breves.

I.9. Prescripción en los Tributos Nacionales.

Haré una breve mención a las nociones básicas sobre prescripción incluidas en la Ley de Procedimiento Tributario, en los artículos 56 a 69, ya que no es el objetivo principal de este trabajo un análisis detallado de la misma, sino que lo aquí me congrega es el estudio de las potestades de los gobiernos locales en materia de prescripción impositiva. Sin embargo, no puedo pasar por alto este punto.

El capítulo VIII de la ley 11.683, regula el instituto de la prescripción tributaria. El art. 56, (recientemente modificado por la Ley 27430, sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín oficial el 29 de diciembre del mismo año), comienza refiriéndose a los distintos plazos de prescripción, estableciendo un término de 5 años para aquellos contribuyentes inscriptos, los que no tienen obligación de inscribirse y los que, teniendo dicha obligación, la hayan incumplido y regularicen espontáneamente. En cambio, la prescripción será de 10 años para los contribuyentes no inscriptos.

Se considerarán como no inscriptos aquellos cuya condición de contribuyentes no se hubiera manifestado mediante la presentación de una declaración jurada o determinación administrativa del impuesto, o que no figurasen registrados con número de inscripción asignado a los efectos del pago del gravamen (art.53 del Decreto Reglamentario de la ley de procedimiento tributario -1397/79-)

Respecto de los contribuyentes a los cuales el Fisco les hubiera notificado la cancelación de la inscripción, la condición de no inscriptos regirá para los periodos fiscales

que venzan a partir de la notificación, excepto que el contribuyente opte por seguir presentando las declaraciones juradas con posterioridad a la cancelación de su inscripción.

El fundamento de esta distinción la encontramos en un necesario principio de justicia y equidad, en cuanto que no correspondería proporcionar igual tratamiento para contribuyentes que cumplimenten con la obligación de inscripción y aquellos que, debiéndolo hacer, no se correspondan con la misma obligación.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene dicho en una sentencia de antigua data que el sentido de la prescripción decenal es que los derechos del Fisco no se vean cercenados ante un contribuyente que se mantiene desconocido¹⁸.

I.9.1. Forma de cómputo de la prescripción

Teniendo en cuenta que la obligación tributaria nace con la verificación del hecho imponible o presupuesto de hecho y que la determinación tiene un efecto declarativo, la prescripción comienza desde el momento que la obligación nace como tal con la verificación del hecho imponible. Pero el Art. 57 de la ley 11.683 expresa que el cómputo de la prescripción comenzará a computarse a partir del 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Este artículo no incluye la forma de contar los plazos para las obligaciones no determinativas o de pago que recaigan sobre los sujetos pasivos, es decir, no aplica para las obligaciones de hacer (posibilidad del Fisco de exigir por retenciones no practicadas), parámetro que si se incluye en el agregado realizado por la ley 27430 al último párrafo del art.

¹⁸TFN, Sala A, "Tonelli, José P." 04/08/1970

56¹⁹. Entonces, previo a la vigencia de la reforma, debía contarse el plazo de 5 años, de conformidad a lo establecido por el CCyCN, que en tal sentido señala en su art. 2554 que el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible. Con la modificación bajo análisis cambia la forma de contar esos 5 años, comenzando el 1 de enero del año siguiente a aquel en el cual no se retuvo.

Respecto a lo establecido en cuanto a la forma de contar los plazos en materia de prescripción, el CCyCN determina algo diferente en el art. 2554 ya analizado, en concreto, podemos observar que los plazos determinados por el ordenamiento civil y comercial, se amplían en tantos meses como deben transcurrir entre la mora y el 1 de enero siguiente. Sin embargo, no se puede obtener conclusión negativa alguna sobre la separación entre la norma tributaria y la civil ya que, como explica Celdeiro (2013), “la ley procedimental contiene normas autónomas sobre los términos de la prescripción, pero ello no autoriza a considerar que existe un total apartamiento de las normas civilistas, por cuanto éstas resultarán aplicables en materia impositiva, salvo disposición expresa en contrario”. (2013, p. 65).

Por último, en este punto, mencionar que el hecho de que haya prescripto la acción para exigir el pago del tributo no tiene efecto alguno sobre la acción para aplicar sanciones por infracciones cometidas con posterioridad al vencimiento de los plazos generales para el pago de los gravámenes. Es una clara la separación conceptual entre el tributo y las sanciones de multa y clausura.

En lo relativo a la prescripción de sanciones tributarias, y a diferencia de lo que sucede en materia de las acciones y poderes fiscales con relación a los impuestos, la norma prevé un doble término de prescripción, uno relacionado con la acción para aplicar la sanción (su

¹⁹Art. 56 in fine: La prescripción de las acciones y poderes del Fisco en relación con el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los agentes de retención y percepción es de cinco (5) años, contados a partir del 1° de enero siguiente al año en que ellas debieron cumplirse. Igual plazo de cinco (5) años rige para aplicar y hacer efectivas las sanciones respectivas.

término de prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que se configure la infracción), y el otro relacionado con la acción para hacerla efectiva (el inicio tiene lugar a partir de la fecha de la notificación de la resolución administrativa firme que imponga la multa y/o clausura.).

1.9.2. Prescripción de la acción de repetición.

La acción de repetición prescribe en todos los casos en el término de 5 años, sin importar si se trata de contribuyentes inscriptos o no.

El art. 61 de la ley establece el momento en que comienza a contarse el plazo de prescripción de la acción de repetición, distinguiendo entre dos supuestos.

Primeramente, la repetición de pagos o ingresos efectuados a cuenta del impuesto antes de su vencimiento (anticipos, retenciones, etc.), en cuyo caso el término de prescripción comienza a partir del 1 de enero siguiente al vencimiento del período fiscal de dicho impuesto. El Tribunal Fiscal de la Nación²⁰ tiene dicho que cuando la ley se refiere al vencimiento del período fiscal debe entenderse aquel que expira el 31 de diciembre del año en que se efectuó el ingreso, puesto que de haber requerido referirse al vencimiento de los plazos generales para la presentación e ingreso del gravamen, así lo hubiera consignado, como lo hace al referirse a la prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto.

En segundo lugar la repetición de pagos o ingresos efectuados con relación a un período fiscal vencido; en este supuesto, el término de prescripción corre a partir del 1 de enero siguiente a la fecha de realización de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos²¹.

²⁰T.F.N., nom 4, "Cominco S.A.I.C.F.A.", 26/10/1976

²¹"Carbocomet SAICyF" - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 27/10/1983

En el caso de que la repetición comprendiera pagos o ingresos efectuados por un mismo período fiscal, antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para cada uno de ellos.

Cabe señalar que la petición de la acción de repetición normada en el art. 81 de la ley 11683 rehabilita las acciones del Fisco para exigir el pago de las obligaciones tributarias prescriptas. De la misma manera, cuando a partir de la realización de una verificación fiscal se determinara la existencia de pagos en exceso por parte del contribuyente, la norma obliga al Fisco a compensar automáticamente dichos saldos acreedores con las deudas tributarias del mismo, aun cuando la acción de repetición correspondiente a dichos saldos acreedores estuviera prescripta.

1.9.3. Interrupción de la prescripción.

En principio, hay dos causas de interrupción de la obligación tributaria: demanda ante autoridad judicial y reconocimiento expreso o tácito del derecho del acreedor; pero tratándose de los impuestos afectados por la ley 11.683 el art. 67 establece una enumeración tácita de las causales de interrupción:

- Reconocimiento expreso o tácito de la obligación: cualquier manifestación que en forma inequívoca, sin lugar a dudas, demuestre que el deudor admite la existencia del crédito tributario. Debe ser clara, precisa y que incluya los elementos esenciales de los hechos imposables. El reconocimiento tácito, al decir de la doctrina y jurisprudencia, debe ser inequívoco y no presuntivo o derivado de términos vagos e imprecisos. Establece el CCyCN en el art. 264 que el reconocimiento tácito es aquel que resulta de los actos por los cuales se le puede conocer con certidumbre.

- Renuncia al término corrido de la prescripción en curso: Las previsiones de este punto implican apartarse del principio civilista, según el cual sólo puede remitirse la prescripción ya ganada. Al respecto, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tiene dicho que lo admisible es renunciar al término que ya hubiese corrido, con el efecto interruptivo legalmente previsto y consiguientemente iniciación de uno nuevo, pero no permite la renuncia a la prescripción que pudiere operarse en el futuro²².
- Juicio de ejecución fiscal y otros actos judiciales tendientes al cobro: la interrupción procede ante el inicio del juicio de ejecución fiscal, pero solo si los tributos que se pretenden cobrar fueron determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal debidamente notificada, o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente. A su vez, en el caso de otros actos judiciales, se debe aclarar que la interrupción prosigue aunque la demanda fuera defectuosa o interpuesta ante juez incompetente.

Respecto a las sanciones, la ley establece que la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras, o para hacerlas efectivas se interrumpirá por comisión de nuevas infracciones, por actos procesales establecidos en el artículo 3° la ley 11.585 (en las causas por infracción a las leyes de impuestos, los actos de procedimiento judicial, interrumpen el término de la prescripción de la acción y la pena) y por renuncia al término corrido de la prescripción en curso.

²²CNfed. Cont. Adm., Sala III, "Bodegas y Viñedo Narice y cía. SACTI" ,21/12/1981

I.9.4. Suspensión de la prescripción

Normado en el art. 65 se establecen las causales de suspensión prescriptivas, debiéndose aclarar que la suspensión por un año del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales, resulta aplicable sólo a los incisos a) y b). La ley 27430 lo ha modificado, quedando la redacción de la siguiente manera:

- Intimación administrativa al pago de tributos determinados y multa aplicada: refiere exclusivamente a la intimación administrativa del impuesto determinado de oficio y de las multas aplicadas en sede administrativas, con relación a las acciones y poderes del fisco para exigir el pago intimado en la resolución determinativa y condenatoria, efecto éste extensivo a los deudores solidarios.
- Fecha de resolución condenatoria: se supedita la suspensión a la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique la multa, es decir, independientemente de su notificación. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal²³ entiende que ello es así por cuanto en ese momento se ejercita la potestad punitiva del Estado. Otra línea doctrinaria que se pronuncia en el sentido que la notificación constituye una condición que hace a la eficacia del acto y que es en ese momento cuando el acto administrativo la adquiere, por lo que el cómputo de la mencionada suspensión debe comenzar en dicho momento.
- Acción Administrativa: la ley 23.771 establecía una prohibición de dictar resolución administrativa (determinativa de oficio y sancionatoria) por los gravámenes y períodos fiscales comprendidos en una causa penal, hasta la existencia de sentencia judicial definitiva y firme con los alcances previstos en la norma. Actualmente, esta ley se

²³CNfed. Cont. Adm., Sala II, “Limoli S.R.L. José J.”, 25/10/1994, La Ley, 1995-B, 518

encuentra derogada, razón por la cual no podría invocarse válidamente el efecto suspensivo que preveía en su artículo 16²⁴.

- Desde el acto que someta las actuaciones a la Instancia de Conciliación Administrativa, salvo que corresponda la aplicación de otra causal de suspensión de mayor plazo. La incorporación de este punto (inc. d, art. 65) se vincula con la novedosa conciliación administrativa que la Ley 27430 ha incluido en el proceso determinativo realizado por el Fisco, previo a la determinación de oficio, cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes o se trate de situaciones que, por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia, requieran una solución conciliatoria.
- Por último agrega la Ley 27430 “La prescripción para aplicar sanciones se suspenderá desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva”. Antes de la reforma el plazo comenzaba a contar nuevamente cuando la sentencia quedaba firme, sin el requisito de que el Fisco hubiere sido notificado. Esto facilitará la prosecución de la causa por parte de la Administración Pública.

Finalmente, con relación a las modificaciones al artículo 65 de la ley de rito, se ha agregado una nueva causal de suspensión, como incorporación en el anteúltimo párrafo del artículo citado: “También se suspenderá desde el dictado de medidas cautelares que impidan

²⁴Cfr. T.F.N., Sala B, “Frigorífico Gorina S.A.I.C. s/ amparo”, 16/02/2000, Impuestos, 2000-A, 733

la determinación o intimación de los tributos, y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se las deja sin efecto”.

Esta incorporación resulta de mucha importancia, dado que el Fisco sostenía que en los casos de medidas cautelares que le impidieran determinar o intimar tributos, los plazos debían suspenderse hasta tanto se resolviera la medida cautelar. La jurisprudencia no acompañaba la postura del Fisco; de hecho, en la causa “Carlos Mainero y Cía. SAICFI s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias” (TFN - Sala C - 29/7/2013) el tribunal señala que el cómputo del plazo se verá “suspendido” solo en los casos expresamente dispuestos por el artículo 65, ley de procedimiento tributario, “no estando establecida ninguna causal de suspensión del plazo de prescripción en los supuestos de medidas cautelares dispuestas por los juzgados federales que generan la imposibilidad del Organismo Fiscal de exigir y determinar el crédito del cual es titular”.

El Tribunal Fiscal de la Nación señala, a su vez, que ante esos supuestos el remedio procesal con el que cuenta el Fisco es la aplicación del “artículo 3980 del Código Civil”²⁵, que autoriza a la autoridad judicial a dispensar al acreedor del efecto liberatorio que genera el cumplimiento del término de la prescripción. Por su parte, el Fisco realizó intentos para imponer su criterio a través del dictado de algunos dictámenes²⁶, viciados por falta de legalidad, a mi entender, siempre con la finalidad de evitar que corran los plazos durante estas medidas cautelares.

²⁵Hoy reemplazado por el art. 2550, CCyCN.

²⁶Dictamen (AFIP DiALIR) 6/2016, determinó que “frente al dictado de medidas cautelares que impidan al Fisco el ejercicio de las acciones correspondientes durante su vigencia, sin perjuicio de la aclaración que pudiera recabarse del juez interviniente en cada caso, la prescripción no está en curso, operando como causal de suspensión, debiendo estar a lo concluido en el Dictamen (DiALIR)47/2007”. Dictámenes cuyo contenido, finalmente, resultará de aplicación por imperio de la ley 27430, naturalmente a partir de la vigencia de esta.

II. PARTE ESPECIAL: POTESTADES DE LOS GOBIERNOS LOCALES EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN.

II.1. Prescripción de tributos locales.

La temática de la prescripción de los tributos locales está íntimamente relacionada con la distribución de potestades entre Nación y Provincias.

Nuestra Constitución Nacional (en adelante, CN) consagra en su art 1 la forma Representativa, Republicana y Federal de gobierno, implica la coexistencia de distintos órdenes de gobierno con potestades institucionales, políticas, administrativas y tributarias propias y concurrentes, lo que supone necesariamente la coordinación y armonización de las potestades entre las provincias y la Nación.

En nuestro sistema federal, las provincias, que conservan todo el poder no delegado por la CN al Gobierno federal (arts. 121 y 126 CN), 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.

Es decir que en nuestro régimen federal las provincias en ejercicio de su autonomía se dan sus propias normas fundamentales, con independencia del gobierno federal pero cumpliendo con las condiciones impuestas por la CN (arts. 5 y 123 CN).

Bulit Goñi²⁷, al tratar la distribución constitucional de potestades tributarias a los distintos niveles de gobierno y las limitaciones a tales potestades, menciona que éstas pueden verse en dos planos: uno explícito, surgido directamente de las prescripciones constitucionales, que asegura los derechos de importación y exportación en exclusividad para

²⁷ BULIT GOÑI, Enrique G., “Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales”, en: CASAS, Osvaldo J., coord., Derecho Tributario Municipal, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 179.

la Nación, y que permite la concurrencia en todos los demás campos, se trate de impuestos directos (con restricciones para la Nación, que fueron sistemáticamente sorteadas) o indirectos. Y otro implícito, contenido de modo reflejo en normas de carácter exclusivamente general, aunque aplicables a la materia tributaria, que se hallan incluidas en el artículo destinado a enumerar las atribuciones del Congreso Nacional -incisos 12, 13, 18 y 30 del art. 75 de la CN.

La Corte Suprema de Justicia a sostenido que no es objetable “la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 -hoy art. 126- de la CN; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419)” (Fallos: 235:571, entre muchos otros).

En cuanto a los municipios su potestad tributaria no está mencionada expresamente en la CN pero en el art 5 y 123 impone a las provincias que aseguren la existencia de los mismos, lo que exige que les otorguen potestades que no tornen meramente teórica esa existencia, sino que se correspondan con el carácter estatal que han de revestir. 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 de la Carta Magna.

La consagración de la autonomía municipal en el art. 123, no transforma a los municipios en protagonistas directos de nuestro federalismo, sino que viene a reforzar la presencia de estos en la relación federal, pero necesariamente a través de las provincias que conforman. Por ello los municipios no aparecen en la distribución de competencias tributarias

que encontramos en la Carta Nacional, sin perjuicio de lo cual, las provincias en el ejercicio de sus competencias no podrán dejar de tener presente a las comunidades locales, asegurándoles un mínimo de autonomía en el ámbito económico-financiero, indispensable para hacer realidad los demás ámbitos²⁸.

Todo 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 constitucionales y legales vigentes.

La primera y fundamental de estas limitaciones que tiene la potestad tributaria antes mencionada, consiste en que la misma debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. Esto es conocido como el principio de legalidad o reserva de ley, y está consagrado en la CN en los artículos 19, 4, 17, 75 inc. 1 y 2, y cc..

Sin embargo, este límite no es el único determinado para los poderes tributarios, ya que no constituye una garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. Es por esto que se complementa con el principio de razonabilidad (art 28 CN) y el de capacidad contributiva, que conforman la limitación material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

Villegas, en una de sus obras²⁹, señala que las normas constitucionales no solo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país, etc..

Dada la autonomía provincial y municipal que se acaba de describir de manera sucinta, es que surgen una serie de situaciones conflictivas respecto del uso de las potestades

²⁸BULIT GOÑI, Enrique, "Derecho Tributario provincial y municipal", Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002.

²⁹VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 7a ed., Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 188.1989, p. 188.

que tiene cada uno de los estamentos que hacen al régimen federal de nuestro país. Esto se evidencia en las diversas interpretaciones doctrinarias en cuanto a si las normas del Código Civil y Comercial referidas a las obligaciones se aplican a todas ellas, incluidas las tributarias.

La cuestión a dilucidar es si las provincias, aunque muñidas de todas las facultades tributarias no delegadas a la Nación, deben someterse, o no, a las disposiciones contenidas en los Códigos de fondo dictados por el Congreso Nacional, como legislación común uniforme para toda la República, pudiendo establecer de forma autónoma las reglas de prescripción de las obligaciones tributarias locales, o si -por el contrario- deben respetar los lineamientos establecidos en los Códigos de fondo.

Existen, por ello, dos posiciones antagónicas que pueden ser calificadas como la teoría autonómica o publicista, y la teoría civilista o privatista.

II.2. Teoría autonómica o publicista, y la teoría civilista o privatista.

Desde el campo de la doctrina se han sustentado dos tesis antagónicas: una, que podríamos llamar civilista o jusprivatista y la segunda de las tesis, de inspiración marcadamente juspublicista o autonomista.

II.2.1. Teoría civilista o jusprivatista.

La tesis civilista o jusprivatista, según la cual 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. 31 y 75, inc. 12), y, por necesaria implicancia de tal hecho, el poder tributario provincial habrá de encontrar en su ejercicio un doble límite: por un lado el valladar constituido por el denominado “Estatuto de

Garantías de los Derechos de los Contribuyentes” (principios de legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, razonabilidad, etc.); y por otro lado, el límite derivado de la subordinación de los preceptos impositivos a las instituciones, principios y conceptos de la legislación común, en tanto las prerrogativas tributarias de las provincias deben detenerse ante la posibilidad de desconocer un instituto del derecho civil o comercial³⁰.

Esta postura, que otorga preeminencia a las disposiciones del Código Civil por sobre las disposiciones tributarias locales, significa en palabras del Dr. Casas: “...en algunas familias de fallos el Alto Tribunal entendió que el Derecho tributario local debía subordinarse al Derecho de fondo o común, adscribiendo a una tesis civilista o iusprivatista en consonancia con lo previsto por los arts. 67, inc. 11), y 108 del Estatuto Fundamental (texto 1853-1860), al entender 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 local. En tal orientación se inscribe la causa: “La sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield contra el Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de un impuesto” (Fallos: 23:647), sentencia del 19 de noviembre de 1882”.

Gran parte de la doctrina Argentina apoya esta teoría fundamentando que las leyes locales no pueden fijar disposiciones diferentes de las que se estatuyen en una norma de superior jerarquía, como es el Código Civil y Comercial, por la existencia del principio de supremacía normativa derivado del artículo 31 de la CN, que reza “esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con potencias extranjeras son ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincias están obligadas a conformarse a ellas...”. Se conforma así un bloque normativo, conocido como

³⁰CASAS (1993), pp.293 y ss.

“derecho común”, que reciben tal denominación, en tanto su aplicación es común a todo el territorio de la República.

El artículo 75 de nuestra Carta Magna, en su inciso 12, establece que es facultad del Congreso de la Nación dictar, entre otros, el Código Civil y Comercial. Dicho Código, regula específicamente, y en un título especial (concretamente en los artículos 2.532 a 2.572), el instituto de la prescripción. Por ser esta norma de orden federal, y por ende de mayor jerarquía que las leyes que dictan las legislaturas provinciales y los concejos municipales, es que estas deben atenerse a lo allí establecido. Así lo entendió el Tribunal Superior de la provincia de Córdoba en el fallo “Fisco de la Provincia de Córdoba c/Llosa”, donde estableció que para un instituto de esta naturaleza, que ampara intereses de la sociedad, no es admisible que una norma de inferior jerarquía al Código Civil pueda regular sobre esta materia, lo que obliga al órgano jurisdiccional a aplicar la de rango superior.

El fallo emblema respecto al tema que estoy tratando es “Filcrosa SA s/quiebra s/incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda” Corte Suprema de Justicia de la Nación, que desarrollare más adelante.

II.2.2. Teoría juspublicista o autonomista.

Esta postura, consiente el apartamiento por parte de la normativa local, siempre que no resquebraje la unidad sustantiva de derecho, ni se afecte garantías constitucionales³¹. Esta doctrina reafirma la autonomía del derecho tributario, considerando que los poderes retenidos por las provincias para crear impuestos, prevén amplias facultades para diseñarlos, con la única limitación de los principios, derechos y garantías consagrados por la CN en el referido “Estatuto de Garantías de los Derechos de los Contribuyentes”. Entendiendo que los

³¹BULIT GOÑI (2009), p. 1111.

Códigos– Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social – son dictados por el Congreso de la Nación con el solo fin de regir las relaciones del derecho privado, sin que puedan limitar las facultades tributarias de las provincias, por pertenecer a una órbita claramente diferenciada del derecho civil y que no se superponen ni colisionan. Reforzando esta idea, se ha dicho también que, si el Estado Nacional puede regular el instituto de la prescripción para tributos nacionales apartándose de lo establecido por la legislación civil³², de igual manera pueden hacerlo las provincias y municipios por intermedio de sus códigos fiscales. Así, en esta otra 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.

Varios son los autores que adhieren a esta posición, como es el caso de Jarach y Giuliani Fonrouge, quienes argumentan que admitir la menor jerarquía del derecho tributario provincial frente al nacional significaría que el poder delegado sería más amplio que el poder delegante.

Bajo esta teoría se entiende que la prescripción de los tributos provinciales y municipales, en lo que respecta a plazo, forma de computo, y causales de suspensión e interrupción, debe ser regulada por las respectivas legislaciones locales, en virtud de constituir materia reservada al Estado Provincial, de ahí que las normas del Código Civil regulan la prescripción de los tributos provinciales y municipales sólo en aquellos casos en que las disposiciones locales remitan a ellas.

Respecto a la Jurisprudencia, existe un fallo emblemático “Sociedad Italiana de Beneficencia” del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de

³²La Ley 11.683 (t.o. 1998) regula la prescripción de impuestos nacionales apartándose de las previsiones del Código Civil en cuanto a plazo, forma de cómputo, causales de suspensión e interrupción.

fecha 17/11/2003, que desarrollare más adelante, pero en donde los jueces resolviendo atendiendo esta tesitura.

II.3. La prescripción liberatoria de los tributos locales según la doctrina de la Corte

Suprema – Doctrina Jusprivatista

La doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha sostenido, reiteradamente, que la prescripción no es un instituto propio del Derecho Público local, sino un instituto general de derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación constitucional que surge del art. 75, inc.12, de la CN, el legislador nacional no solo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía. De ahí que cuando la legislación local se apartó de las previsiones del CC, el Tribunal Cívico declaró su invalidez, aunque se tratara de regulaciones concernientes a materias de Derecho Público local.

Hace más de una década, precisamente en el año 2003, en la causa “Filcrosa SA s/quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” la Corte Suprema señaló en fallo dividido –de forma coincidente con lo dictaminado por la Procuración General de la Nación y con sustento en varios precedentes anteriores– que las legislaciones locales no pueden apartarse del Código Civil a efectos de regular la prescripción de sus tributos. Dicho criterio fue ratificado en el 2009 en los autos “Casa Casamma S.R.L.”.

De conformidad con la doctrina vigente de la Corte Suprema de Justicia, las normas tributarias locales deben ajustarse a lo que disponga el Código Civil no solo en lo que se refiere al plazo de prescripción aplicable, sino también respecto del inicio, la forma de cómputo, las causales de suspensión, interrupción, etc..

En efecto, el Máximo Tribunal federal ha destacado que “la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc. 12, de la CN, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República y, ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, pues la prescripción no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho”³³.

Por aplicación de dicha doctrina, son inválidas las normas locales que establecen un plazo de prescripción decenal para las tasas municipales e impuestos provinciales. Del mismo modo resultan inválidas las normas locales que determinan un plazo de prescripción quinquenal para la acción de repetición de tributos.

Se afirma en el citado fallo, que la prescripción, en tanto modo de extinción de las obligaciones, involucra aspectos típicamente ligados con el derecho de propiedad cuya pertenencia al derecho de fondo nadie discute. Por ello, son del resorte exclusivo de la Nación.

A su vez, se argumentó, que liberar la forma de extinción de las obligaciones al criterio de cada provincia afectaría la efectividad en su ejecución, con la consecuente incertidumbre derivada de la atomización de las pautas rectoras en esta importante cuestión.

De esto surge que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, apta para promover las relaciones entre sus miembros y la unidad de la República aún dentro del régimen federal, las provincias resignaron a 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 prescripción. Por ello, aún cuando los poderes de las provincias son

³³CSJN, 11/02/2014, “Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/apremio”, M.804.XLVIII.

originarios e indefinidos, al haber atribuido a la Nación determinadas facultades, deben necesariamente admitir la prevalencia de las leyes del Congreso dictadas en uso de ellas y la consecuente limitación de no dictar normas que las contradigan.

Por otra parte, agregó el máximo tribunal, que son inválidas las normas locales que disponen que el inicio del plazo de prescripción se computa desde el 1 de enero del año siguiente al vencimiento para presentar la declaración jurada y/o ingresar el tributo, toda vez que no se ajustan al art.3956 del Código Civil, norma que determina que “la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”³⁴.

Finalmente, destacó que no son válidas las normas locales que establecen causales de suspensión de los plazos que se apartan de las previstas en el CC.

II.4. La opinión premonitoria de la ministra Argibay.

La doctrina cimera de Filcrosa fue reiterada por la Corte al fallar Casa Casmma³⁵. En este punto reviste especial interés lo dicho por la Dra. Carmen Argibay, quien mostró su decepción ante la ausencia de una actividad legislativa que saliera al cruce de la jurisprudencia de la Corte que, claramente, avanzaba sobre la autonomía provincial. Señaló “Con relación a este aspecto, entiendo oportuno señalar que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso ‘Filcrosa’ no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un

³⁴CSJN, 01/11/2011, en los autos “Fisco de Provincia c/ Ullate, Alicia Inés – ejecutivo -apelación - recurso directo”, F.391.XLVI.

³⁵CSJN, Recurso de hecho deducido por Casa Casmma SRL s/ concurso preventivo s/ incidente de la Municipalidad de La Matanza, 26.3.2009, Fallos 332:616

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 CC, 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...”³⁶.

El reclamo de intervención legislativa efectuado por la Dra. Argibay pareció ser escuchado al redactarse y sancionarse el texto definitivo del artículo 2532 del CCyC en el cual se agregó un trascendente segundo párrafo al texto de la Comisión: “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”.

II.5. La doctrina Jus-publicista del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El Tribunal Superior de la Provincia de Buenos Aires, en la causa “Sociedad Italiana de Beneficiencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” de Noviembre de 2003 (fallo contemporáneo al analizado en el acápite anterior), decidió por unanimidad que las jurisdicciones locales pueden legislar de forma autónoma la prescripción, sin las restricciones de lo dispuesto por el ordenamiento nacional.

Con sólidos fundamentos, el tribunal respalda la tesis “jus-publicista-autonomista”, que reconoce la autonomía del derecho tributario nacional y provincial por sobre las disposiciones del código de fondo cuando se trata de materia tributaria, entendiendo que la

³⁶La Dra. Argibay reiteró estas apreciaciones en varias sentencias posteriores.

prescripción de tributos locales integra esa materia tributaria y su regulación es facultad de las legislaturas provinciales.

Para dicho Tribunal dentro del ejercicio de las potestades tributarias autónomas 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.

Entre los fundamentos vertidos por los jueces destaco el voto del Dr. Casas, que luego de hacer una aguda revisión doctrinaria y jurisprudencial tanto de la tesis “jusprivatista – civilista” como la postura “juspublicista –autonomista” se inclina por esta última, por los siguientes motivos: a) la autonomía dogmática del Derecho tributario–dentro de la unidad general del Derecho – es predicable respecto de tal rama jurídica tanto en el orden federal como local; b) la unidad de legislación común, consagrada por el Congreso Constituyente de 1853, quedó ceñida a las materias específicas a que se alude en la Cláusula de los Códigos, no pudiendo trasvasarse dichas disposiciones, sin más, al ámbito del Derecho público local; c) la “sumisión esclavizante” del Derecho tributario local al Derecho privado, podría conducir a consecuencias disvaliosas; d) se afectaría el principio de igualdad esencial entre el Estado Nacional y las provincias como entes gubernativos, en cuanto la potestad tributaria normativa – atributo *iure imperii* –, sufriría menoscabo en el segundo de los supuestos, a diferencia del primero; e) se quebraría la actual unidad y uniformidad de legislación sobre prescripción en el ámbito específicamente tributario, a tenor de las disposiciones análogas contenidas en la ley nº 11.683; f) se convertiría en Ley Suprema una interpretación sólo posible y no pacífica de un artículo del Código Civil [el art 4027 inc. 3)] para menoscabar la autonomía de los Estados locales, con lesión palmaria al federalismo que sustenta la Carta Política de 1853.

II.6. La Prescripción de los Tributos locales en el Código Civil y Comercial de la Nación.

En lo que concierne a la prescripción tributaria, el anteproyecto elaborado por la Comisión de Reformas no contenía referencias expresas sobre el punto y tampoco fueron incorporadas en el proyecto que envió el Poder Ejecutivo al Honorable Congreso de la Nación.

En efecto, el proyecto remitido al Congreso dentro de la idea rectora de acortar los plazos³⁷ aplicables para favorecer la seguridad jurídica, en su art. 2562 disponía: “Plazo de prescripción de dos años. Prescriben a los dos años: inc. c. el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, excepto que se trate del reintegro de un capital en cuotas”.

Dicha norma, que fue finalmente sancionada, reemplaza al art. 4027, inc. 3, del CC y reduce el plazo de prescripción liberatoria de cinco a dos años.

La consecuencia directa que generaba el proyecto de CCyCN, tal como había sido enviado, era que el plazo de prescripción para los principales tributos locales quedaba reducido a dos años. Sin embargo, las posibles implicancias negativas que podía generar la reforma no pasaron inadvertidas por las administraciones tributarias locales, que finalmente generaron en los legisladores la convicción de que era necesario modificar el proyecto original.

La Comisión Federal de Impuestos³⁸, emitió la Resolución Declarativa 5/2012, mediante la cual anticipaba la preocupación manifestada por la totalidad de los fiscos locales con relación al art.2562, inc. c), del anteproyecto, en cuanto a que el plazo de prescripción de

³⁷Hace más de dos décadas, el Presidente de la Comisión de Reforma que elaboro el anteproyecto de Código había señalado que las modificaciones sociales y la aceleración económica producen la necesidad de acortar los plazos de prescripción. Véase Lorenzetti, Ricardo, “Análisis funcional de la prescripción liberatoria”, JA, 1994-III, p. 820 y ss.

³⁸La Comisión Federal de Impuestos está constituida por un representante de la Nación y uno por cada provincia adherida (artículo 10 de la Ley 23.548), y constituye el órgano de aplicación de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

dos años señalado resultaba incompatible con los tiempos necesarios para fiscalizar, determinar, agotar la vía administrativa y dejar expedita la ejecución fiscal, lo que acarrearía graves consecuencias en la recaudación tributaria.

Por su parte, la Comisión de Procedimientos Tributarios de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales considero oportuno pronunciarse. Señalo que la reducción del plazo prevista en el art. 2562, inciso c), traería aparejada la exigencia de que las administraciones fiscales locales cuenten con deudas determinadas y exigibles en un plazo sumamente exiguo, debiendo agotar en el mismo plazo las labores de verificación y fiscalización de la materia imponible, y los procedimientos determinativos. Se sostuvo que ello conllevaría en los hechos a la alteración de la percepción de riesgo frente a eventuales incumplimientos, y su correlato con el incremento de la evasión, como consecuencia de la imposibilidad material de cumplir tales labores sobre masas de contribuyentes significativas. En ese contexto, desde la Comisión propiciaron que la regulación de la prescripción tributaria local –en cuanto a los plazos y su cómputo, así como a las causales de suspensión e interrupción– tendiera a una armonización con lo establecido para los tributos nacionales.

Estas voces fueron escuchadas y en la revisión efectuada al proyecto por la Comisión Bicameral para la reforma, se mantuvo la redacción del art.2532³⁹, pero se modificó la del art. 2560 por la siguiente: “Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que este previsto uno diferente. Este plazo se aplica a la prescripción de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos nacionales, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipales”⁴⁰.

³⁹Artículo 2532: “Ámbito de aplicación. En ausencia de disposición específica, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria”.

⁴⁰En su redacción original el artículo se limitaba a regular el plazo genérico de la prescripción, sin hacer ninguna alusión a la materia tributaria.

Sin embargo, al ser tratado por la Cámara de Senadores el proyecto fue aprobado en general, pero recibió dos modificaciones relevantes en los artículos 2532 y 2560.

Finalmente, en el texto aprobado por la Ley 26.994 la cuestión atinente a la regulación de la prescripción en materia tributaria quedó legislada en el Libro Sexto, relativo a las disposiciones comunes a los Derechos Personales y Reales; Título I, sobre Prescripción y Caducidad; Capítulo 1 referido a las Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva; en la Sección 1: Normas generales.

Ese apartado se inicia con el art.2532, norma que dispone: “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 los tributos”.

A su vez, en el Capítulo 2 sobre Prescripción liberatoria, Sección 2a: Plazos de prescripción, el art. 2560 establece: “Plazo Genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que este previsto uno diferente en la legislación local”.

Estas modificaciones que expresamente se incorporaron al Código, lejos de aportar una solución pacífica y que resuelva en forma definitiva el punto, generan numerosos interrogantes y previsibles controversias que solo podrán ser dirimidas por los tribunales de justicia.

En la doctrina se observan posiciones antagónicas, para algunos autores el agregado efectuado por el Congreso a los art. 2532 y 2560 del proyecto elaborado por la Comisión de Reformas, delegando a los gobiernos locales la facultad de fijar los plazos de prescripción liberatoria en materia tributaria deviene, a tenor de la doctrina de la Corte Suprema, notoriamente inconstitucional, ya el Congreso se ha apartado ostensiblemente de la interpretación expuesta a partir del caso “Filcrosa”. Se agrega que es una delegación

inconstitucional, pues el Congreso no puede delegar una facultad que la Constitución Nacional le otorga en forma exclusiva.

En sentido contrario, y siguiendo el criterio sustentado por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en “Sociedad Italiana de Beneficiencia”, se argumenta que el legislador nacional ha optado por la reivindicación de las facultades locales en la materia, estableciendo que a este respecto haya que estar a lo que se disponga localmente, ya que es una potestad que siempre ha correspondido al ámbito provincial y municipal y nunca al Congreso de la Nación. Sostienen que la posible duda acerca de la validez de la reforma debería, ser zanjada en favor de la constitucionalidad de lo así dispuesto, lisa y llanamente sobre la base de lo establecido en el art.126 de la CN, norma que expresamente reconoce a las provincias la facultad de legislar en materia de Códigos de fondo en la medida en que no lo haga el Estado Nacional.

Desde esta última óptica, se agrega que no cabría ver aquí una suerte de delegación de facultades, sino más bien una declinación de parte del Estado Nacional a ejercer su competencia en lo que respecta al plazo de prescripción de los tributos locales, lo cual naturalmente hace renacer la competencia que la CN reconoce a las provincias en el mentado art. 126.

II.7. Sobre la Inconstitucionalidad del Artículo 2532.

Se sostiene que si, de conformidad con la doctrina del Máximo Tribunal federal, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por imperio del art. 75, inciso 12, de la CN, los gobiernos locales no pueden 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 sancionar normas que las contradigan. Esta limitación que incluso alcanza al propio Congreso cuando actúa como Legislatura de la Capital Federal (art. 75, inc. 30, de la CN), le impide a este delegar a los gobiernos locales facultades que la Constitución le ha asignado al Estado Nacional.

En ese orden de ideas, se señala que, con la reforma introducida por los art. 2532 y 2560, al delegar en la “legislación local”, ya sea provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipal, la regulación relativa a los plazos de prescripción, el Congreso se ha apartado ostensiblemente de la interpretación constitucional expuesta por la Corte Suprema. Por ello, se agrega que es una delegación inconstitucional, pues el Congreso no puede delegar una facultad que la Constitución Nacional le otorga en forma exclusiva.

En otras palabras, resulta jurídicamente inválido, por violar el principio de supremacía, al transferir por ley las competencias otorgadas por la Constitución. Pues, para que tal transmisión tenga efecto, debe ser efectuada solo mediante una reforma en la Constitución Nacional. El doctor José Díaz Ortiz (2015) entiende que “la norma así concebida resulta antijurídica ya que el Congreso le devuelve a las provincias una potestad que le fue delegada por estas a la Nación a través del art. 75, inc. 12), de la CN; en otros términos, el Congreso a través de la ley, alteró el texto constitucional (art. 121, CN) al regresar unilateralmente a las provincias el poder expresamente delegado por estas en la Nación” (p.19).

No corresponde entonces, que las competencias legislativas sean distribuidas en el código de fondo, tal como lo expresa “Rodolfo Spisso” (2015), “los poderes constituidos no pueden arrogarse facultades propias del poder constituyente, alterando lo que éste ha determinado en la Constitución” (p.2).

De todas formas, si por vía de hipótesis se admitiera la constitucionalidad de los artículos 2532 y 2560 del CCyCN, no cesan allí los problemas interpretativos, sino que resta determinar los alcances que corresponde reconocer a la legislación local a efectos de regular la prescripción tributaria.

Una primera lectura permitiría sostener que el alcance de las atribuciones locales se encuentra limitado a su facultad para regular la prescripción liberatoria “en cuanto al plazo de los tributos”, tal como lo señala el art. 2532, en forma coincidente con el art. 2560 que solo alude a los plazos. Pero la regulación en lo que respecta al inicio del cómputo, las causales de suspensión e interrupción continúan siendo potestad del legislador nacional.

Esa postura puede encontrar sustento en la interpretación literal de la norma y en extendidos criterios de hermenéutica, según los cuales no debe presuponerse la inconsecuencia o falta de previsión en el legislador⁴¹ y tampoco corresponde efectuar distinciones donde la norma no lo hace⁴². Por ello, si la norma respectiva no aludió a la prescripción liberatoria en forma genérica sino que únicamente menciona a los plazos, cabe entender que su intención deliberada fue acotar la facultad local, de manera exclusiva, a ese punto. De todas formas, si se admite la validez de la reforma y se sostiene que se limita a facultar a las legislaciones locales para que, exclusivamente, regulen los plazos de prescripción tributaria, surgen nuevos interrogantes, ya que es evidente que, como toda norma jurídica, deben superar la regla de razonabilidad. Cabe preguntarse entonces cual podría ser, el plazo máximo de prescripción admisible para los tributos locales. Resulta lógico pensar que el plazo genérico no puede superar los cinco años y únicamente se encontraría justificado un plazo decenal, como máximo insuperable, en los supuestos de contribuyentes no inscriptos, o

⁴¹Fallos: 322: 2189; 324: 2153; 326: 2390, entre muchos otros.

⁴²Fallos: 331:2453; 334:875; entre muchos otros, en virtud del conocido adagio *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

en los casos de hechos imposables que, ante su falta de exteriorización, no hayan podido ser conocidos por los organismos recaudadores (por ejemplo, en el impuesto de sellos).

En tal sentido resulta elocuente lo expresado por el maestro Horacio García Belsunce en cuanto señala: “si el ordenamiento 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), sí podría el contribuyente invocar una lesión a su derecho de propiedad, pero en ambos casos, agrego, fundado no en el apartamiento de la 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 y en este caso la justicia – como forma de concretar y realizar el derecho – se ve burlada ante una disposición que pretende poner sobre el contribuyente la espada de Damocles del cobro de un gravamen durante un período ridículamente extenso, de la misma manera que en el caso contrario (el del acortamiento del plazo de prescripción de la acción de repetición por el contribuyente), le cercena un Derecho al reducir, también irrazonablemente, esa prescripción a términos que pueden hacerle impracticable el ejercicio del mismo”⁴³.

Finalmente, otros autores entienden que la forma en que se ha legislado en el nuevo CCyCN la prescripción en materia tributaria conlleva a resguardar la autonomía de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través del ejercicio efectivo y pleno de sus potestades normativas propias.

En consecuencia, se sostiene que si bien el artículo 2532 determina: “Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”, con esa expresión se abarcan todas las cuestiones atinentes a la prescripción -suspensión, interrupción, dispensa de

⁴³García Belsunce (1996).

la prescripción- y no solo el tiempo del plazo prescriptivo, ya que si el legislador solo hubiera querido limitar la potestad local a la definición del lapso de la prescripción, hubiera bastado con lo dispuesto en el art. 2560, en el cual después de establecerse que el plazo genérico es de cinco años, se agrega “excepto que este previsto uno diferente en la legislación local”.

Se agrega, entonces, que lo establecido en el art. 2532 comprende todos los aspectos de la prescripción regulados en el capítulo en que se ubica y no solo a la cuestión temporal, la cual tiene su norma específica en el art. 2560.

En el complejo marco interpretativo mencionado, y adelantando la conclusión del presente trabajo, no puede considerarse que la reforma sea constitucional en cuanto a la delegación efectuada por los artículos 2532 y 2560 del CCyCN. Por otro lado, no comparto en absoluto la última postura doctrinaria mencionada, en cuanto a que el nuevo ordenamiento faculte a las legislaciones locales a regular por completo la prescripción tributaria, máxime cuando la letra de las normas, como ya se señaló, alude únicamente a los “plazos” de prescripción liberatoria.

Por el contrario, entiendo que la trascendencia de la cuestión debatida exige que todos los operadores jurídicos y, en especial, los tribunales de justicia realicen un profundo examen de las distintas posturas que se han expuesto y, antes de adoptar el criterio que consideren correcto, expongan de manera fundada las razones que permiten refutar las otras interpretaciones.

Pese a dejar sentada mi postura, no puedo finalizar este acápite sin mencionar que a los pocos meses de la entrada en vigencia del CCyCN, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se expidió en la causa “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la aut. administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, Expte. 11148/14, de fecha 23 de Octubre de 2015. Aquí el

Tribunal hace lugar al recurso de inconstitucionalidad planteado por el Gobierno de la Ciudad. Cabe destacar, que la cuestión debatida no era respecto al plazo quinquenal de prescripción, sino lo que se cuestionaba era la forma de computo del plazo de prescripción de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza, al establecer el código fiscal local que el mismo comenzaba a partir del 1 de enero del año siguiente al del vencimiento de la obligación, mientras que el CC establece que el comienzo se produce a partir de la fecha del título de la obligación.

Del análisis de lo dicho por los jueces intervinientes resulta nítido que el Tribunal da por sentada la constitucionalidad de las normas pertinentes del CCyCN, y también que las atribuciones que se confieren a las legislaciones locales respecto de la prescripción liberatoria de sus tributos no se limitan a la regulación de los plazos, sino que importan consagrar su autonomía a efectos de disciplinar por completo, y sin sujeción a las normas nacionales, dicha prescripción.

Resta conocer qué posición adoptara la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando sea llamada a intervenir en alguna causa en la que se discuta esta cuestión.

II.8. Aplicación temporal de las reformas del CCyCN en materia de prescripción.

En uno de los primeros precedentes que examinaron esta temática, la Cámara del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires aplicó el nuevo Código, incluso antes de que entrara en vigencia.

“Si bien el nuevo código no se encuentra aún vigente, lo cierto es que forma parte del derecho argentino, ya que ha sido sancionado y promulgado de conformidad con las reglas de admisión de dicho sistema jurídico. Por ende, no puede ser ignorada la inequívoca voluntad del Congreso Nacional de no legislar en materia de prescripción de tributos locales y de que

esa facultad sea ejercida por las legislaturas locales. Es decir que es el propio órgano que según la Corte Suprema de Justicia de la Nación sería competente para legislar sobre la cuestión el que considera que no le corresponde ejercer tal competencia con relación a los plazos de prescripción de los tributos locales”⁴⁴.

El Tribunal Superior de Justicia de CABA sostuvo en voz del Dr. Casas en el fallo “Fornaguera Sempe” del 23/10/2015, comentando en el punto anterior, que “el Código Civil y Comercial de la Nación sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido del derecho común ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referida a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción—independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal— ; y existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia”

Desde mi perspectiva, la entrada en vigencia del CCyCN no tiene ninguna relevancia respecto de las controversias planteadas que aún no tienen sentencia firme, ya que dicho cuerpo legal no contempla su aplicación retroactiva tal como lo establece el art. 7 “Eficacia temporal. A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. La leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales...”, y lo reafirma en el art. 2537 que legisla específicamente en materia de prescripción liberatoria y reza “Modificación de los plazos por ley posterior. Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo

⁴⁴C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala III, 9/03/2015, “GCBA c/A.G.M. Argentina S.A. s/ej. fiscal.”, Expte. EFJ 972822.

designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior.”

Tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que “ni el legislador ni el juez podrían, en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatar o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior, pues en este caso el principio de la no retroactividad deja de ser una norma infra constitucional para confundirse con la garantía de la inviolabilidad de la propiedad” y, en este sentido, agregó que “la inteligencia de la norma en cuestión (...) propuesta en la sentencia apelada, que lleva a aplicar el menor plazo de prescripción a una situación íntegramente desarrollada con anterioridad a la entrada en vigencia del nuevo régimen legal, resulta constitucionalmente objetable”⁴⁵.

En síntesis, el CCyCN no tiene ninguna relevancia, ni virtualidad con relación a las obligaciones que, de acuerdo con la consolidada doctrina de la Corte Suprema en la causa “Filcrosa”, se encontraban prescriptas. En otros términos, el nuevo Código no contempla su aplicación retroactiva y, no rige respecto de los plazos de prescripción que, de conformidad con la postura del Máximo Tribunal federal, ya habían fenecido antes de su entrada en vigencia.

El artículo 2537 no constituye una disposición de derecho transitorio, pues ha sido previsto para regir de manera permanente todo conflicto temporal de leyes en materia de prescripción, y no solamente el supuesto específico de la sanción del Código Civil y Comercial. Esto significa que, además de regular la etapa de transición abierta con la entrada en vigencia del nuevo Código, servirá para resolver todo problema que se presente en el

⁴⁵CSJN, 24/03/1994, “Jawetz, Alberto s/ apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal”, Fallos: 317:218.

futuro cuando en el propio Código o en leyes particulares se modifiquen los plazos de prescripción⁴⁶.

Recientemente la Corte Suprema de la Ciudad de Buenos Aires determinó que las novedades del CCyCN en materia de prescripción no se pueden aplicar en forma retroactiva, lo hizo en la causa “Fisco de la provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos SRL s/apremio”, resuelto el 16 de mayo del corriente año. Se discutía la aplicación de la doctrina Filcrosa de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ya que ese fallo fue dictado antes de la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial que incorporó modificaciones en materia de prescripción para la recaudación de tributos locales.

Por voto mayoritario, ya que existen dos votos en disidencia, el Máximo Tribunal de la provincia de Buenos Aires considera que esa jurisdicción no tiene facultades para regular el inicio del cómputo de la prescripción apartándose de la normativa sancionada por el Congreso Nacional y entiende que el Código no tiene impacto respecto de esta cuestión por dos motivos centrales, el primero porque el texto legal solo hace referencia a que las jurisdicciones locales podrán reglamentar el plazo de la prescripción pero no otros elementos, el segundo, porque las previsiones del Código no pueden tener incidencia respecto de períodos fiscales anteriores a su entrada en vigencia.

CONCLUSIÓN Y PROPUESTA.

A modo de resumen, en lo que respecta a la prescripción liberatoria, el Código Civil y Comercial de la Nación mantiene muchas de las ideas rectoras del Código Civil de Vélez Sarsfield, aunque precisa varios aspectos antes controvertidos e incorpora algunas cuestiones novedosas.

⁴⁶Calvo Costa, op. cit., p. 752

La prescripción tributaria en el ámbito de los principales impuestos nacionales se encuentra específicamente regulada en la Ley 11.683, pero en todos los aspectos que no han sido normados las disposiciones del nuevo Código se aplican supletoriamente.

Algunas de las reformas introducidas receptan la jurisprudencia ya existente y tienen especial aplicación en la materia tributaria, como por ejemplo la posibilidad de articular planteos de prescripción liberatoria no sólo mediante una excepción, sino también por vía de acción.

El punto principal que genera notorios problemas jurídicos se vincula con las modificaciones que se incorporaron al Código en materia de prescripción tributaria local, que lejos de aportar una solución pacífica y que resuelva en forma definitiva el punto, genera numerosos interrogantes y previsibles controversias que sólo podrán ser dirimidas por los tribunales de justicia.

En efecto, en la doctrina se observan posiciones antagónicas que van desde los autores que cuestionan la constitucionalidad de los artículos 2532 y 2560, hasta quienes, sin objetar la validez de tales normas, discrepan notoriamente acerca de cuál es el alcance que cabe otorgar a dichas disposiciones.

En lo que a mí opinión respecta, y tal como adelantara en el desarrollo del trabajo, los artículos 2532 y 2560, en cuanto faculta a las provincias a fijar plazos en materia de prescripción tributaria, resultan inconstitucionales, en tanto el Congreso Nacional ha delegado en la legislación provincial una potestad que, conforme lo dispuesto en el texto constitucional, le pertenece de manera exclusiva y debe ser ejercido por sí mismo.

La inconstitucionalidad de estos artículos (2532 y 2560 del CCyCN) podrá ser declarada por la justicia, en tanto sea planteada por un contribuyente al que efectivamente se

aplique un plazo de prescripción resultante de un ordenamiento local, que sea más extenso que el que resultaría de la aplicación de la norma de fondo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación reiteradamente ha señalado que solo puede formular un planteo de inconstitucionalidad quien acredita fehacientemente que la norma de que se trata le causa un perjuicio concreto y actual, sin que resulte suficiente la invocación de agravios meramente conjeturales⁴⁷.

Tiene dicho el Máximo Tribunal, en varios fallos, que la declaración de inconstitucionalidad constituye una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional que, por este motivo, debe ser considerado como la última ratio del orden jurídico.

Dictada la inconstitucionalidad, correspondería aplicar el plazo de prescripción de dos años establecido en el artículo 2562 del Código Unificado, lo cual a mi criterio resultaría muy poco ecuánime, teniendo en cuenta que la legislación dictada por el mismo Congreso Nacional mantiene el plazo de cinco años para obligaciones tributarias derivadas de impuestos nacionales que recauda la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Si bien los plazos cortos de prescripción sirven de acicate para que la administración tributaria se desempeñe con celeridad y eficiencia en el cumplimiento de sus funciones dirigidas a la recaudación, y que por otro lado, los avances tecnológicos y el nivel de informatización con el que se cuenta hoy en día en las administraciones, hace suponer que se requiere un menor esfuerzo, este plazo bienal resulta demasiado corto para que los fiscos puedan determinar y reclamar sus acreencias.

⁴⁷Fallos: 307:1656 - CSJN; “Nobleza Piccardo SAIC c/EN (DGI)” - CSJN - 5/10/2004, entre muchos otros.

Considero que, la adopción de un plazo de prescripción mayor al de cinco años, debe ser vista como evidencia de una legislación que ha postergado el interés público, en aras de la comodidad y sosiego de los funcionarios del Organismo Recaudador.

Para terminar dejo plasmada mi propuesta de lege ferenda, que sería que el Congreso Nacional, haciéndose eco del llamado de atención de la Dra. Argibay Molina en su voto de “Casa Casmma”, debería legislar un plazo de prescripción específico para las obligaciones tributarias locales, de este modo se estaría acorde con las normas constitucionales involucradas (Art. 75 inc. 12 y Art. 126 de la CN) y con la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Filcrosa”.

Me atrevo a pensar que la mejor solución hubiera sido mantener la redacción del Art. 2532 y 2560, tal como estaba prevista en el proyecto de Código Unificado; e incorporar dentro de los plazos especiales que prevén los art. 2561 y 2562 el plazo de cinco años para la prescripción liberatoria de los tributos provinciales y municipales:

***Artículo 2532: Ámbito de aplicación.** En ausencia de disposición específica, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria.

***Artículo 2560: Plazo genérico.** El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente.

Con la recomendación planteada se respetaría el principio de supremacía establecido por el Art. 31 CN, se estaría acorde a lo establecido por la Ley Suprema de la Nación en cuanto a la distribución de potestades (Art. 121 CN.).

Por último, hacer hincapié en las garantías y principios constitucionales, ya que de esta manera se respetarían el principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional, evitando colocar en situación más ventajosa a algunos deudores del Fisco que a

otros, dependiendo de cómo han regulado los gobiernos locales los plazos de la prescripción de sus tributos.

Se brindaría una mayor seguridad jurídica, ya que al unificar el criterio en materia de prescripción en todo el territorio de la nación, habría mayores certezas en la relación entre los contribuyentes y el Fisco, cualquiera sea su estamento. Esta unificación de criterios permitirá al contribuyente realizar sus actividades en varias jurisdicciones a la vez, sabiendo que existe una legislación común para todo el territorio y que, en caso de ser necesario, podrá esgrimirse el planteo del mencionado instituto sin tener que estar preocupado si un resultado es favorable o no dependiendo del lugar donde se actúe.

Otra propuesta, que sería superadora, aunque quizás demasiado ambiciosa, sería el dictado de una Ley de Procedimiento Tributario aplicable a jurisdicciones locales, que abarque la totalidad de Provincias y Municipios del territorio Argentino.

De manera que los contribuyentes tengan la certeza que para operar en cualquier jurisdicción deben someterse a prima facie a la ley de Procedimiento Tributario Nacional, Ley 11.683 y la ley de Procedimiento Tributario local.

Requeriría el esfuerzo de todas las provincias y la Nación, de crear una ley convenio como la de Convenio Multilateral, que esté acorde a la legislación de fondo, es decir que esté conforme con el Código Civil y Comercial de la Nación, y que respete la autonomía de las provincias y municipios, en cuanto a la creación de tributos, nacimiento del hecho imponible, base imponible, alícuotas, entre otros, de modo que no resulte inconstitucional.

BIBLIOGRAFIA.

- Constitución Nacional de La República Argentina.
- Código Civil de Vélez Sarsfield. Ley 340.
- Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Ley 26994.
- Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación, elaborado por la Comisión para la Elaboración del Proyecto de Ley de Reforma, Actualización y Unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, integrada por: Dr. Ricardo Luis Lorenzetti (Presidente), Dra. Elena Highton de Nolasco y Dra. Aída Kemelmajer de Carlucci. Comisión creada por Dto. PEN N° 191 del 23 de febrero de 2011.
- Recomendaciones de la comisión n° 2 abocada al análisis de los “aspectos impositivos de la reforma del Código Civil y Comercial” en el marco de las XLV Jornadas Tributarias realizadas en la ciudad de Mar del Plata, y organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – año 2015.
- Teresa Gómez y Carlos María Folco (2014). Procedimiento Tributario, Ley 11683 – Decreto 618/97. Editorial La Ley. 8va Edición.
- Bulit Goñi E. (2015). Prescripción. Buenos Aires: Editorial Osmar D. Buyatti.
- Bulit Goñi, E. (1994). Algunas consideraciones sobre el federalismo fiscal en la reforma constitucional [Versión Electrónica]. Doctrina Tributaria Errepar, t. XV. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Borda G. (2008). Tratado de Derecho Civil – Obligaciones, t. II. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.
- Almada L. (2016). El debate sobre la prescripción de los tributos locales a partir de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación [Versión Electrónica]. Thomson Reuters, 10 de marzo. Recuperado [http:// thomsonreuterslatam.com](http://thomsonreuterslatam.com).
- Urresti P (2016). Implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación respecto de la prescripción en materia tributaria Nacional y Local.
- Ábalos, M.G. (2013). Facultades Delegadas y Potestades Tributarias Provinciales. Especial Referencia a la Prescripción de Tributos Locales. En Estudios de Derecho Público. Buenos Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UBA. 409- 431..
- Pizarro, Ramón D. y Vallespinos, Carlos G.: “Instituto de derecho privado. Obligaciones.” - 1ª ed. - 1ª reimpr. - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2007 - T. III.
- VILLEGAS, Hector B., “Curso de finanzas, derecho .financiero y tributario”, 7a ed., Depalma, Buenos Aires, 1989.

- Spota A., Leiva Fernández L. (actualizador) (2009). Prescripción y Caducidad. Instituciones del Derecho Civil. Buenos Aires: Editorial La Ley. 2ª ed. Actualizada y ampliada.
- Araujo F. (2018) Modificaciones en los plazos de la prescripción de la Ley 11683 contenidas en la Ley 27430. Errepar.
- Lorenzetti, Ricardo, “Análisis funcional de la prescripción liberatoria”, JA, 1994-III.
- Cricco A. y Ludueña G. (2015). Un aporte a los conflictos que se aproximan sobre la prescripción en los tributos locales. Errepar.
- Bielke S. (2015) Código Civil y Comercial unificado. Otras reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria local.
- Murmis R. (2016). Donde manda la provincia no manda la Nación. Un análisis de la potestad local para regular la prescripción liberatoria: Autonomistas vs. Civilistas. Errepar.
- “Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Septiembre de 2003).
- “Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)” - CSJN - 26/3/2009 en Fallos: 332:616.
- “Municipalidad de Resistencia c/Lubricom SRL” - CSJN - 8/9/2009 en Fallos: 332:2108.
- “Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia” - CSJN - 1/11/2011 (F. 391 - T. XLVI).
- “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal” - CSJN - 6/12/2011.
- “Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann Alejandro Enrique s/apremio” - CSJN - 11/2/2014.
- “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado” – TSJ Bs. As. cdad. - 17/11/2003.
- “Fisco de la Provincia de Córdoba c/Federico Llosa” – Apremio, TSJ de Córdoba, 29/05/1996.
- “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘S.A.M. Langenauer e Hijos CIFIAG c/ GCBA s/ acción meramente declarativa” - TSJ Bs. As. Cdad – 14/11/2011.
- “Armando Olivier de Vaccari c/ la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero”, CSJN, 22/02/1934. Fallo: 170:175.
- “Sud América T. y M. Cía. de Seguros S.A. c/ S.A.S. Scandinavian A.S. s/ cobro”, CSJN.

- "Tonelli, José P." TFN, Sala A, 04/08/1970.
- "Carbocomet SAICyF" - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 27/10/1983.
- "Bodegas y Viñedo Narice y cía. SACI", CNfed. Cont .Adm. ,Sala III, 21/12/1981.
- "Frigorífico Gorina S.A.I.C. s/ amparo", T.F.N., Sala B, 16/02/2000.
- "Carlos Mainero y Cía. SAICFI s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias", TFN, Sala C, 29/7/2013.
- "La sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield contra el Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de un impuesto" (Fallos: 23:647), 19/11/1882.
- "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la aut. administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", TSJ Bs. As. cdad., 23/10/2015.
- "GCBA c/A.G.M. Argentina S.A. s/ej. fiscal.",C. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala III, 9/03/2015.
- "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos SRL s/apremio". TSJ Bs. As. cdad., 16/05/2018.