



Escuela de Graduados
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de Córdoba

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL

***LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD DE LOS DERECHOS
EN EL NUEVO CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA
NACIÓN. APLICACIÓN A LOS TRIBUTOS LOCALES***

Autor: Cr. Roldán Peiretti, Gastón Diego

Tutor: Cr. Estévez, Jorge Salvador

Córdoba 2016



LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD DE LOS DERECHOS EN EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN. APLICACIÓN A LOS TRIBUTOS LOCALES por Roldán Peiretti, Gastón Diego se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Índice

INTRODUCCIÓN	1
I – PARTE GENERAL: EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD DE LOS DERECHOS EN EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.	3
1. Nociones Generales de la Prescripción.	3
2. Fundamentos de la Prescripción Liberatoria.	4
3. La Prescripción como Instituto de Orden Público.	5
5. La Obligación Natural y su reemplazo por los Deberes Morales o de Conciencia.....	8
6. La Caducidad de los Derechos en el Nuevo Código Civil y Comercial.	12
II – PARTE ESPECIAL: PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.	20
II – A – LA PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS LOCALES ESTANDO VIGENTE EL CÓDIGO CIVIL – LEY 340.	20
1. Posturas Doctrinarias en cuanto al alcance de la Autonomía Tributaria Local.	20
2. La doctrina Jus-publicista del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.	23
3. La Doctrina Jus-privatista de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.	27
4. Doctrina Judicial respecto del resto de los Componentes del Instituto de la Prescripción.	30
5. Renuncia a la Prescripción Ganada.	44
6. Dispensa de la Prescripción.....	44
7. Prescripción de la Acción de Repetición de Tributos.....	46
8. Prescripción en Materia de Multas y demás Sanciones.	48
II – B – IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN CON LA SANCIÓN DEL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN	52
1. Antecedentes y Orígenes de la Incorporación en el texto del Código Civil y Comercial Unificado de la Delegación de Facultades a las Legislaturas Locales para Legislar el Plazo de la Prescripción de Tributos.	52
2. Análisis de la Constitucionalidad de la Reforma en Materia de Prescripción Tributaria Local. ...	59
3. Jurisprudencia en materia de prescripción de tributos locales en el marco del nuevo código civil y comercial de la nación.....	71
4. Criterios en Crisis en la Jurisprudencia Reseñada.	77
5. Disposiciones que se consideran aplicables en Materia de Prescripción de Tributos Locales con el nuevo Código Civil y Comercial Unificado.	78
6. Renuncia a la Prescripción Ganada.	83
7. Dispensa de la Prescripción.....	84
8. Prescripción en Materia de Multas y demás Sanciones.	84
REFLEXIONES FINALES	85
BIBLIOGRAFIA	92
JURISPRUDENCIA	95

INTRODUCCIÓN.

La reciente sanción de la Ley 26.994 ha puesto en vigencia a partir del 1° de agosto de 2015 el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, reemplazando a sus antecesores el Código Civil de la Nación aprobado por ley 340 y elaborado por el destacado jurista Dr. Dalmacio Vélez Sarsfield, que estuviera vigente por más de 140 años (desde el 1° de enero de 1871); y el Código de Comercio aprobado por las leyes Nros. 15 y 2.637 con vigencia desde 1° de Mayo de 1890.

La derogación de los códigos de fondo, y con ellos una importante cantidad de normas vinculadas a los mismos¹, y el reemplazo por un Código Unificado ha traído importantes cambios a la legislación civil y comercial vigente en la República Argentina. Creando y regulando nuevas figuras, incorporando al plexo normativo las interpretaciones jurisprudenciales de aquellos tópicos que fueran materia de discusión recurrente en los ordenamientos anteriores, y estableciendo modificaciones en diversos institutos jurídicos, entre los cuales se encuentra la prescripción, que no ha quedado al margen de los cambios; y que constituye el objeto del presente trabajo.

Puesto que los efectos del cambio – por lo profundo de los mismos – se propagan más allá del campo del derecho privado, extendiéndose también al ámbito del derecho público, y

¹ Ley 26.994: “ARTICULO 3° — Deróganse las siguientes normas:

a) Las leyes Nros. 11.357, 13.512, 14.394, 18.248, 19.724, 19.836, 20.276, 21.342 —con excepción de su artículo 6°—, 23.091, 25.509 y 26.005; b) La Sección IX del Capítulo II —artículos 361 a 366— y el Capítulo III de la ley 19.550, t.o. 1984; c) Los artículos 36, 37 y 38 de la ley 20.266 y sus modificatorias; d) El artículo 37 del decreto 1798 del 13 de octubre de 1994; e) Los artículos 1° a 26 de la ley 24.441; f) Los Capítulos I —con excepción del segundo y tercer párrafos del artículo 11— y III —con excepción de los párrafos segundo y tercero del artículo 28— de la ley 25.248; g) Los Capítulos III, IV, V y IX de la ley 26.356.

ARTICULO 4° — Deróganse el Código Civil, aprobado por la ley 340, y el Código de Comercio, aprobado por las leyes Nros. 15 y 2.637, excepto los artículos 891, 892, 907, 919, 926, 984 a 996, 999 a 1003 y 1006 a 1017/5, que se incorporan como artículos 631 a 678 de la ley 20.094, facultándose al Poder Ejecutivo nacional a reenumerar los artículos de la citada ley en virtud de la incorporación de las normas precedentes.

ARTICULO 5° — Las leyes que actualmente integran, complementan o se encuentran incorporadas al Código Civil o al Código de Comercio, excepto lo establecido en el artículo 3° de la presente ley, mantienen su vigencia como leyes que complementan al Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por el artículo 1° de la presente”

particularmente al derecho tributario local, nos proponemos entonces, efectuar un análisis del instituto de la prescripción en el nuevo ordenamiento vigente – Código Civil y Comercial de la Nación – distinguiéndolo de sus antecesores. Analizaremos cuales son los eventos que suspenden o interrumpen su curso, y distinguiremos la “prescripción” de otros institutos como la “caducidad de la instancia, caducidad del proceso y caducidad de derecho”.

Siempre concentrados en la cuestión tributaria, aunque nos pasaremos por alto la prescripción de tributos nacionales por poseer una regulación especial en la Ley 11.683 (t.o. 1998), adentraremos nuestro estudio en la cuestión medular que guía el esfuerzo de las presentes líneas y que refiere a la facultad que otorga el nuevo código a las jurisdicciones locales (provincias y municipios) para regular en materia de prescripción de los tributos que administran.

Sería demasiado pretencioso, querer desentrañar totalmente las cuestiones que imbuena a la prescripción en materia de tributos locales, pretendiendo arribar a una única conclusión. Nos parece más acomodado a nuestras posibilidades, exponer las principales controversias que se han suscitado en el pasado en cuanto a la constitucionalidad de los códigos tributarios locales para regular la prescripción y las principales teorías doctrinarias al respecto. Como así también, la solución otorgada por la inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso “Filcrosa”, que puso punto final al debate, interpretando como de exclusiva competencia del Congreso de la Nación la facultad para legislar en materia de prescripción.

Hoy, a más de una década y con una familia de fallos que respaldan la doctrina emanada del caso “Filcrosa”, cuando la problemática parecía haber sido solucionada y encausada por el Máximo Tribunal, vuelve a reabrirse la discusión respecto a la facultad de las jurisdicciones locales de legislar en materia de prescripción, en virtud de las actuales disposiciones del

Código Civil y Comercial aprobado por Ley 26.994 (en adelante CCyCN). Que a pesar de su reciente entrada en vigencia, ya ha dado origen a manifestaciones jurisprudenciales y a incontables opiniones doctrinarias que, aunque algunas con más autoridad que otras, todas intentan echar un poco de luz a cuestión, al igual que trataremos de hacerlo nosotros.

I – PARTE GENERAL: EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD DE LOS DERECHOS EN EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.

1. Nociones Generales de la Prescripción.

Enseñaba Llambías (1997) que, “la prescripción es el medio por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo opera en la adquisición o modificación sustancial de algún derecho” (p. 591). Esta definición muestra que son dos los elementos que otorgan virtualidad a la prescripción: a) la pasividad o inacción del acreedor y b) el transcurso del tiempo previsto en la ley para que opere la misma.

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

Respecto de la prescripción adquisitiva, el artículo 1897 del CCyCN la define como: “*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.

A diferencia del Código de Vélez, el nuevo Código Civil y Comercial no contiene una definición de prescripción liberatoria (como en cambio si define la prescripción adquisitiva el artículo 1897 del CCyCN). En los Fundamentos del Ante Proyecto encontramos que la fundamentación de esta técnica legislativa encuentra razón principalmente en la conveniencia de evitar definiciones legales que generen dificultades de interpretación, como así también el hecho de que la noción del instituto de la prescripción es clara y por ende sus efectos pueden ser regulados sin inconvenientes.

Centraremos nuestra atención en la prescripción liberatoria, que es la que aquí nos interesa, dejando de lado la prescripción adquisitiva.

2. Fundamentos de la Prescripción Liberatoria.

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. Tal es así, que ya había sido reconocida por los redactores del Código de Napoleón de entre todas las instituciones del derecho civil como la más necesaria para mantener el orden social².

Como bien lo ha expresado Rezzonico (1964), “el verdadero fundamento de la prescripción, adquisitiva o liberatoria, es el interés público que exige asegurar el orden y la estabilidad de las relaciones jurídicas y establecer la ‘seguridad jurídica’”.

² *Planiol (1929), p. 863.*

También la jurisprudencia ha aplicado dichos fundamentos. Al respecto, se ha definido a la prescripción extintiva como un instrumento objetivo, fundado en motivos jurídicos-económicos y destinados a satisfacer necesidades sociales. Es este su efecto necesario, y no es su finalidad esencial la de aventajar al deudor; prescinde de las condiciones subjetivas del prescribente, a las cuales no se les reconoce la menor importancia³. 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 obligaciones⁴.

Se trata de un instituto esencial, imprescindible en los ordenamientos jurídicos modernos, cuyo fin 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.

3. La Prescripción como Instituto de Orden Público.

Siguiendo a Borda (1999), “una cuestión es de orden público, cuando responde a un interés general, colectivo, por oposición a las cuestiones de orden privado, en las que sólo juega un interés particular. Por eso, las leyes de orden público son irrenunciables, imperativas; por el contrario, las de orden privado son renunciables, permisivas, confieren a los interesados la posibilidad de apartarse de sus disposiciones y sustituirlas por otras” (1117/47).

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

³ SCBA, LP B-64204 RSD-181-14 S 13/08/2014, Juez Hitters (SD); SCBA LP B-52180 S 10/12/1991, Juez Vivanco (SD); SCBA, LP B-52442 S 03/12/1991, Juez Negri (SD).

⁴ CC0001 LZ 67.330 RSD 43-10, S 25/03/2010 Juez Tabernero (SD) *in eternum*.

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.

En cuanto a la prescripción, las normas que la regulan revisten el carácter de orden público. En tal sentido, la nota al artículo 3965 del Código de Vélez establecía de manera contundente: **“Renunciar con anticipación a la prescripción, es derogar por pactos una ley que interesa al orden público** y autorizar convenciones que favorecen el olvido de los deberes de un buen padre de familia, fomentando la incuria en perjuicio de la utilidad general. Si se permitiese tales renunciaciones, vendrían a ser de estilo en los contratos y la sociedad quedaría desarmada, desde que se le quitaba su más firme apoyo” (lo resaltado no aparece en el original). El Tribunal Superior de Justicia de Córdoba tiene dicho 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”⁵.

En el derecho positivo, lo antes dicho tiene cabida en los artículos 12 y 1004 del CCyCN, al establecer que las convenciones particulares no pueden dejar sin efecto las leyes en cuya observancia está interesado el orden público; y que no pueden ser objeto de los contratos los hechos que son contrarios al orden público.

Ahora bien, en cuanto a la prescripción, el artículo 2533 del CCyC establece el carácter imperativo de las normas que regulan la prescripción, las cuales no pueden ser modificadas por acuerdo de partes. Esta prohibición implica la imposibilidad de modificarlas por convención, refiriéndose tanto a la dispensa de prescripción, como a alargar o acortar los

⁵ *Del voto del Dr. Moisset de Espanés: “Fisco de la Provincia de Córdoba c/Federico Llosa” – Premio, TSJ de Córdoba, 29/05/1996.*

plazos, como así también la nulidad de las cláusulas de caducidad que hayan sido pactadas con el fin de escapar a la aplicabilidad de un plazo de prescripción.

Como consecuencia de lo expuesto: 1) No se puede renunciar a la prescripción por tratarse de normas de carácter imperativo y de orden público (artículos 12; 1004 y 2533), 2) No está sujeta a modificaciones por convención (artículos 2533); 3) Opera a favor y en contra de todas las personas, excepto disposición legal en contrario (artículo 2534); 4) Los acreedores y cualquier interesado pueden oponerla, aunque el obligado o propietario no la invoque o la renuncie (artículo 2534).

Más allá del carácter de la prescripción, el Código Civil y Comercial establece algunos límites a su ejercicio. Uno de ellos es que el juez no puede declararla de oficio (artículo 2552). Es decir que para que opere la misma es necesario que el prescribente la articule, ya sea como excepción o como acción.

Por otra parte, si bien no se permite renunciar a la prescripción futura, aquellas personas que puedan otorgar actos de disposición, pueden renunciar a la prescripción ya ganada. Como también, el pago espontáneo de una obligación prescripta no es repetible. Estas dos últimas cuestiones parecen obedecer al hecho de que, si bien la acción para reclamar el cumplimiento de la obligación ha prescrito, dando estabilidad a las relaciones jurídicas por las cuales el acreedor ha dejado durante un lapso de tiempo de intentar el cumplimiento de dicha obligación. No obstante ello, la obligación permanece como de deber moral y por lo tanto susceptible de cumplimiento.

4. Disposiciones Procesales Relativas a la Prescripción.

En cuanto a la vía procesal idónea por la que puede articularse la prescripción, debemos recordar que, el Código de Vélez solo preveía a la prescripción como excepción interpuesta

por el deudor para repeler una acción. Fue la jurisprudencia mayoritaria, por creación pretoriana, la que sostuvo que también podía ser intentada como acción. En el nuevo ordenamiento, el artículo 2551 prevé que pueda ser articulada como vía de excepción o de acción, y no exige para el ejercicio de esta última que el deudor acredite el perjuicio que le causa la deuda prescripta.

En cuanto a la oportunidad procesal para oponerla, el artículo 2553 es claro al establecer que, la prescripción debe ser opuesta dentro del plazo para contestar la demanda en los procesos de conocimiento, y dentro del plazo de oponer excepciones en los procesos de ejecución. Se deja de lado el antiguo sistema previsto por el artículo 3962 del Código Civil (ley 340) que daba una oportunidad dual para oponer la prescripción: al contestar la demanda; o en la primera presentación en el juicio que haga quien intente oponerla. Con el CCyCN, cualquier escrito presentado antes de contestar la demanda no extinguirá la posibilidad oponer prescripción; y por otra parte, una vez vencido el plazo para contestar la demanda, ya no podrá ser articulada. En cuanto a los terceros interesados que comparecen a juicio, deben articular la prescripción en el primer escrito.

5. La Obligación Natural y su reemplazo por los Deberes Morales o de Conciencia.

En el sistema del Código Civil de Vélez Sarsfield, operada la prescripción de la acción, la obligación – tributaria en el caso que nos ocupa – se transforma en natural de conformidad al artículo 515 inciso 2), careciendo desde entonces el acreedor – el fisco – de acción para exigir su cumplimiento. Adicionalmente, 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).

Diversas teorías se han elaborado respecto de la naturaleza de la obligación natural que surge operada la prescripción. Para Llambías (2006), “en la concepción de la doctrina dominante, la prescripción no sustituye una obligación por otra, sino que modifica la eficiencia del único vínculo existente, privando al acreedor de la facultad de exigir el objeto debido: la obligación prescripta queda desgastada al haber caducado la acción para ser reclamada en justicia, pero subsiste al fin, reducida en su significación como consecuencia de ese desgaste” (2008).

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 (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... es la misma obligación tan sólo privada de una de sus virtualidades: la accionabilidad ante la justicia. Es decir, el crédito prescripto existe, pero desgastado, como obligación natural, y por ello configura un título que justifica el pago que ulteriormente hiciera el deudor” (998).

El profesor Moisset de Espanés (1998), en enjundioso trabajo, hace un pasaje de los orígenes de las obligaciones naturales, recordando que hunden sus raíces en el derecho romano y pasaron a través de “Las Partidas”⁶, y prácticamente ninguna legislación del mundo occidental las recogió de manera sistemática. Por lo cual, hay una gran influencia del derecho español sobre el derecho americano en esta materia y que tiene su origen en las previsiones

⁶ También conocido como “Las Siete Partidas”, es un cuerpo normativo elaborado en la Corona de Castilla, durante el reinado de Alfonso X (1252 – 1284) con el objetivo de conseguir una cierta **uniformidad** jurídica del reino. Como veremos más adelante, en la actualidad (varios siglos después de Las Partidas), la uniformidad de la legislación común sigue siendo un objetivo defendido por doctrinarios y jueces.

que contienen las “Leyes de Partida”, elaboradas en el siglo XIII, y que constituyen el más alto exponente del derecho castellano medieval.

Vemos así que, en la primera codificación del siglo XIX, el Código Civil Francés, contiene una sola mención, al tratar del pago indebido, cuando dispone que no podrá repetirse lo que se haya pagado en virtud de una obligación natural, y ese modelo ha sido seguido por casi todos los Códigos de la época. En la primera gran codificación americana del siglo XIX, que es la chilena, advertimos que el destacado jurista Andrés Bello, en la etapa final de la codificación de Chile, en 1855, incluye un título especialmente dedicado a las obligaciones naturales, siguiendo el modelo romano. Empero, y como novedad, aparece ya en la codificación una definición, y luego algunas hipótesis especiales de obligaciones naturales, que no estaban reguladas en el derecho romano.

La incorporaciones efectuadas por Bello en materia de obligaciones naturales, fueron reconocidas por Vélez Sarsfield, quien incluyó también, en el Código Civil Argentino un título dedicado a las obligaciones naturales, reconociendo que había una laguna en el Código Francés y en las otras codificaciones de la época que lo habían tomado como modelo, y que sólo se encontraba legislación sobre la materia en el Código de Chile de 1855.

Pero volviendo a los orígenes, en la definición de “Las Partidas”; en ella se realiza una diferenciación entre obligaciones naturales y obligaciones civiles; donde además se destaca – y esto nos parece de suma trascendencia – que se trata de una verdadera obligación, ya que la deuda existe, y aunque no se puede reclamar judicialmente su cumplimiento, no obstante el ulterior cumplimiento voluntario por parte del deudor no puede ser repetido.

Este esquema de obligaciones naturales es el que ha regido en la mayoría de las codificaciones americanas; y es el que ha estado vigente hasta el 31 de julio de 2015 con el Código de Vélez.

Ya con la sanción del nuevo Código Civil y Comercial se elimina la categoría de obligaciones naturales, las que son reemplazadas por los deberes morales o de conciencia.

Los deberes morales, no son una creación jurídica del nuevo Código, sus orígenes datan del viejo “Código Suizo de las Obligaciones sancionado en 1883” que sustituyó a la “obligación natural”, antigua figura de corte romanista, por los “deberes morales”.

Continuando con el análisis que hace Moisset de Espanés, podemos observar que existe una clara diferenciación entre las “obligaciones naturales” y los “deberes morales o de conciencia”. En primer lugar las obligaciones naturales, al igual que las civiles, son relaciones jurídicas que presentan cuatro elementos esenciales, que no pueden faltar en ninguna de ellas: **sujetos** (acreedor y deudor); **objeto** (prestación); **vínculo** que une a los sujetos; y una **causa fuente** que le ha dado origen. Si alguno de ellos faltase no estaríamos, técnicamente hablando, de una relación jurídica obligatoria. En cuanto al **vínculo** se presentan dos aspectos: el débito y la responsabilidad.

Las llamadas obligaciones naturales tienen todos los elementos esenciales de una relación jurídica obligatoria, incluso el vínculo, pero con la particularidad de que el vínculo se encuentra debilitado, ya que aunque está presente el débito (lo que hace válido el cumplimiento de esa obligación), 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 que consideramos 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”.

Además, según la doctrina moderna, a los “deberes morales” se les reconoce dos posibles efectos jurídicos a saber: 1) que si alguien, para satisfacer los imperativos de su conciencia entrega una cosa, o una suma de dinero, o realiza una prestación a favor de otro, esa transmisión de derechos es perfectamente válida, e instantáneamente esa atribución patrimonial es irrepetible, pese a que no existía una obligación previa; y 2) sucede también con frecuencia que, no habiendo un “deber jurídico”, sino solamente un deber moral, el sujeto efectúa la promesa de ejecutar a favor de otro una prestación y esa declaración de voluntad tiene como efecto engendrar una obligación civilmente exigible.

No obstante lo antes dicho, no resulta ocioso lo establecido por el Código Civil y Comercial en sus artículos 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*”, ya que al no subsistir la obligación natural, la deuda se extingue y solo queda en cabeza del deudor un deber moral o de conciencia, y por ende lo que se entregue al acreedor no puede ser considerado como un pago – ya que no hay deuda – sino como una liberalidad.

Por ende, la normativa citada deviene en necesaria, ya que de otra manera (y no obstante la opinión de la doctrina) el pago de esa obligación prescripta sería susceptible de ser repetida.

6. La Caducidad de los Derechos en el Nuevo Código Civil y Comercial.

a) Conceptos y fundamentos de la caducidad de los derechos.

El derogado Código Civil de Vélez Sarsfield, no contaba con una regulación jurídica específica del instituto de la caducidad de derechos por extinción de un plazo legal o convencional. No obstante, si existían una serie de normas o presupuestos legales que preveían causales de caducidad de derechos, pero no hallábamos en la codificación un título

destinado a la regulación específica de este instituto, que fijara sus características y por sobre todo sus consecuencias.

Esta ausencia de disposiciones legales obligó a la doctrina a identificar en que supuestos estábamos ante una caducidad de derechos, como así también fijar sus principales características y diferencias de otros institutos como lo son la prescripción y la caducidad del procedimiento y de la instancia.

Con la sanción del Código Civil y Comercial Unificado, se incorporo mediante Libro Sexto, Título, Capítulo IV, artículos 2566 a 2572, una sección dedicada al tratamiento de la “Caducidad de los Derechos”. Intentaremos establecer sus características sobresalientes en el presente acápite.

La doctrina definen a la caducidad de los derechos como “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”⁷.

De Gaspari y Morello (1964) aducen que ella “extingue directamente el derecho por la omisión de su ejercicio en el tiempo prefijado” (p. 400).

En palabras del Máximo Tribunal de la República: “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”⁸.

En tanto que el artículo 2566 del Código Unificado establece que “*La caducidad extingue el derecho no ejercido*”.

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

⁷ Llambías (1997), p. 616.

⁸ CSJN, 13/12/1998, Fallos: 311:2646.

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.

Es decir, que para impedir que opere la caducidad, se requiere de un hecho (positivo o negativo) o un acto, que dará nacimiento o consolidará un derecho o una acción.

Este hecho u acto deberá ser cumplido dentro del plazo que marca la previsión legal o convencional para que no opere la caducidad. Este plazo es perentorio e improrrogable, aunque admite su renuncia en la medida que no se trate de materia sustraída a la disponibilidad de los particulares (artículo 2571 CCyCN). Se incurre en caducidad tanto si no se cumple el acto, como también si cumpliéndolo, se lo hace fuera del término prescripto por la ley o convención.

Al igual que la prescripción, se trata de un instituto de orden público (conforme artículo 2571 CCyCN), por el cual no se permite innovar en su régimen legal mediante voluntad de partes, puesto que de otro modo, el interés social que procura satisfacer la caducidad (dotar de estabilidad y certeza a ciertas relaciones jurídicas) se vería desbaratado.

b) Diferencias entre la caducidad de los derechos y la prescripción.

Para un correcto entendimiento del instituto de la caducidad de derechos, corresponde establecer cuáles son las características que lo separan de otros institutos como la prescripción y la caducidad del procedimiento y la instancia.

Si bien todos presentan características semejantes en cuanto a que el transcurso del tiempo y la inactividad del interesado provocan efectos jurídicos negativos frente a su pretensión, no obstante existen diferencias significativas que los distingue a uno de los otros.

La principal diferencia entre la caducidad de derecho y la prescripción estriba en que la primera extingue el derecho (artículo 2566 CCyCN), sin posibilidad alguna de recuperarlo,

enmendarlo o subsanarlo; mientras que como ya hemos dicho, la prescripción extingue la acción, subsistiendo en cabeza del deudor un deber moral o de conciencia (artículo 728 CCyCN). En virtud de ello, el pago espontáneo de la obligación prescrita no es susceptible de repetición (artículo 2538 CCyCN). 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, en tanto que el plazo de caducidad puede ser fijado por voluntad de los particulares. Siempre y cuando, el mismo no sea fijado de manera que haga excesivamente difícil su cumplimiento o que sea establecido en fraude a las disposiciones en materia de prescripción; ergo, si so pretexto de una cláusula de caducidad se pretendiere prolongar un término de prescripción (artículo 2568 CCyCN).

Los plazos de prescripción admiten causales de suspensión o interrupción y dispensa (artículos 2539 y ss. y 2544 y ss. y 2550 CCyCN). Los de caducidad no se suspenden ni se interrumpen, salvo disposición legal en contrario (artículos 2567 CCyCN).

Mientras la prescripción ganada es por regla general renunciable (artículo 2535 CCyCN), en cambio la caducidad no puede ser renunciada, ni alterada sus normas legales por los particulares en materias sustraídas a su disponibilidad (artículo 2571 CCyCN).

Los plazos de caducidad son, por lo general, más breves que los de prescripción, ya que la finalidad perseguida por el plazo de caducidad, es que una situación determinada alcance cuanto antes estabilidad jurídica, despejando rápidamente toda incertidumbre en cuanto al negocio jurídico.

La prescripción no puede ser declarada de oficio (artículo 2552 CCyCN), y en cuanto a la oportunidad procesal para oponerla, la prescripción debe interponerse dentro del plazo para contestar la demanda en los procesos de conocimiento, y en los procesos de ejecución debe

interponerse dentro del plazo para oponer excepciones (artículo 2553 CCyCN). En cambio la caducidad, cuando viene dispuesta por ley, debe ser decretada de oficio (artículo 2572 CCyCN).

Cuando hablamos de prescripción, decimos que es una “institución general” que afecta a toda clase de derechos, de modo tal que para que ella no opere se requiere una norma excepcional que torne imprescriptible la acción de un derecho determinado. La caducidad no es una institución general, sino que afecta particularmente a ciertos derechos a los cuales la ley dispone de un plazo de caducidad.

c) **Diferencias entre caducidad de los derechos y caducidad del proceso y de la instancia.**

Dijimos que la caducidad de los derechos, extingue directamente el derecho por la omisión de su ejercicio en el tiempo prefijado por ley o convención. Por su parte, la prescripción extingue la acción, careciendo el acreedor a partir de operada la misma, de la facultad para exigir el objeto debido.

En cuanto a la caducidad del procedimiento administrativo y de la instancia, lo que hacen es extinguir el procedimiento o el proceso, mas **no fulmina el derecho** y puede efectuarse un nuevo reclamo, en tanto la acción no haya prescripto.

Es decir, el procedimiento o instancia caduco puede volver a impulsarse, salvo que la acción haya prescripto, ya que conforme el artículo 2547 in fine del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación: *“La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia”*.

Coinciden Gozaíni (2009) y Hutchinson (1979), que el fundamento, tanto de la caducidad del procedimiento administrativo como del instancia, radica en la presunta voluntad de los

interesados de abandonar el proceso y la necesidad de evitar que se prolonguen indefinidamente los procedimientos, por razones de seguridad jurídica y economía y celeridad procesal.

Se trata de un modo de extinción del procedimiento administrativo o del proceso judicial, mediante el cual queda éste sin efecto alguno, que tiene lugar después de un cierto período de tiempo en estado de inactividad. Estas caducidades de tipo procesales, fulminan el procedimiento o proceso pero en principio – salvo excepciones – puede volver a iniciarse el reclamo mediante un nuevo proceso, permitiéndose incluso en la mayoría de los casos, aprovechar las pruebas colectadas en la actuación administrativa o judicial anterior.

En la faz administrativa, encontramos la caducidad del procedimiento en el artículo 113 de la ley de procedimientos administrativo de Córdoba⁹, que establece la perención de la instancia ante la paralización del trámite de un expediente durante tres meses, sin que en dicho lapso el administrado haya instado su prosecución. Con distintos efectos a saber: si el expediente se encontrase en trámite por ante el inferior y éste no lo hubiese resuelto, se mandará al archivo sin perjuicio de que el interesado inicie nuevas actuaciones en las que no podrá valerse de las perimidas; si el inferior hubiese dictado resolución y ésta no se encontrase notificada, la misma quedará firme; si el expediente se encontrara en apelación por ante el superior, quedará firme la resolución apelada.

En la esfera judicial del ámbito de la Provincia de Córdoba, los efectos de la caducidad de la instancia la encontramos regulada en los artículos 339 al 348 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba¹⁰. Como dijimos, operada la misma en primera o única

⁹ Ley 5.350 (T.O. Ley 6.658) – B.O. 24/04/1972.

¹⁰ Ley 8.465.

instancia, no perjudica el derecho que en ella se hiciera valer, que la parte podrá ejercitar en un nuevo juicio siempre que la acción no hubiere prescripto.

d) Caducidad de los derechos en el ámbito tributario local.

Efectuadas las diferencias entre caducidad del proceso o instancia y la caducidad de los derechos prevista en el nuevo ordenamiento civil y comercial, veremos que existen casos en los cuales operada la caducidad procedimental, puede conllevar a la caducidad de los derechos al no ser posible volver a plantear la cuestión en un nuevo proceso.

Este es el caso del procedimiento de repetición de tributos previsto en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba¹¹, el cual exige el agotamiento de la vía administrativa como requisito previo para deducir demanda ordinaria por repetición, ante la justicia provincial, en los casos en que se repiten pagos efectuados espontáneamente. Así lo exige el artículo 125 Código Tributario en cuanto prevé que la demanda de repetición ante la Dirección de Rentas y el recurso de reconsideración son requisitos previos para recurrir a la justicia.

Por lo tanto, el procedimiento para repetir tributos abonados espontáneamente, requiere necesariamente transitar dos instancias administrativas obligatorias. En primer lugar, se deberá deducir “Demanda de Repetición” ante la Dirección General de Rentas de Córdoba (artículo 122 Código Tributario). Contra la resolución denegatoria, el contribuyente deberá interponer, dentro de los quince días, “Recurso de Reconsideración” ante la Dirección de Rentas (artículos 124 y 127 del Código Tributario).

Una vez resuelta la Reconsideración, recién aquí el contribuyente podrá interponer, dentro del plazo fatal de treinta días, demanda ordinaria ante el Juzgado en lo Civil y

¹¹ *Texto Ordenado de Ley N° 6.006 - Provincia de Córdoba.*

Comercial competente en lo Fiscal. La no deducción de la acción anterior, dentro del plazo previsto, importa la caducidad del derecho del contribuyente.

Otra situación, en la que se manifiesta el instituto de la caducidad de derechos, es en la “Dispensa de la Prescripción” prevista en el artículo 3980 del Código Civil (ley 340), y que en el ordenamiento actual vigente esta tratado en el artículo 2550 CCyCN.

Si bien los presupuestos que disparan esta dispensa de prescripción, así como el tratamiento que le ha dado la jurisprudencia en la faz tributaria local, serán tratados más adelante. No obstante, veremos en este punto que, el incumplimiento del plazo previsto por la norma importa la caducidad del derecho en debate.

La dispensa de prescripción es una facultad que la ley otorga al juez, para eximir de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, cuando dificultades – de hecho o de derecho – le hayan obstaculizado el ejercicio de tal acción. Es decir, operada la prescripción, si el acreedor no pudo ejercitar la acción para hacer efectiva su acreencia, debido a causales que impedían su ejercicio, el juez puede dispensarlo de la prescripción cumplida. Pero siempre y cuando, haya hecho valer sus derechos dentro del plazo de seis meses¹² de haber cesado los obstáculos.

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. 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 prescrito. En estos casos, el juez podrá dispensar a la administración fiscal de la prescripción, pero siempre y cuando haga valer su acreencia dentro

¹² Durante la vigencia del Código Civil, aprobado por ley 340, dicho plazo era de tres meses.

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).

Estos son algunos ejemplos de los casos en los que, existiendo un plazo procesal de cumplimiento obligatorio, y ante la inexistencia de instancias ulteriores que permitan volver a ventilar la cuestión debatida, la caducidad del procedimiento o instancia, se transforma en una verdadera caducidad de derechos.

II – PARTE ESPECIAL: PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

II – A – LA PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS LOCALES ESTANDO VIGENTE EL CÓDIGO CIVIL – LEY 340.

1. Posturas Doctrinarias en cuanto al alcance de la Autonomía Tributaria Local.

Si bien los Códigos de Fondo se han ocupado de legislar el instituto de prescripción, no obstante ello las jurisdicciones locales (provincias y municipios), han decidido incorporar en sus propios Códigos Tributarios una regulación propia en cuanto a la prescripción de los tributos que administran.

Apartándose, en la mayoría de los casos, de lo prevenido por el Código Civil, cada jurisdicción ha dictado su propia normativa, estableciendo distintos plazos de prescripción de las obligaciones tributarias según se trate de: contribuyentes inscriptos (cinco años); previendo un plazo mayor para no inscriptos (diez años). Innovando también en cuanto a la forma de cómputo de la prescripción, fijando una fecha de inicio del plazo alejada del

vencimiento de la obligación que prevé la ley civil (por ej 1° de enero del año siguiente al vencimiento de la obligación). Se crean nuevos supuestos de suspensión e interrupción de la prescripción, incorporando causales diferentes a las previstas por el código civil (ej. suspensión desde la corrida de vista o desde el inicio de inspección).

Este apartamiento de las jurisdicciones locales, respecto de lo dispuesto por el entonces vigente Código Civil, dio origen a un profundo debate doctrinario. El mismo, se propuso analizar bajo el prisma constitucional, si las provincias – de conformidad a la autonomía que les acuerda la Carta Magna y las prerrogativas tributarias no delegadas a la Nación – poseen facultades para legislar sobre aquellos institutos generales del derecho que forman parte de la legislación de fondo dictada por el Congreso Nacional. O si, por el contrario, deben someterse a las limitaciones que pudieran derivarse de las normas contenidas en los Códigos dictados por el Congreso Federal como legislación común uniforme para toda la República.

Se generaron así dos posturas doctrinarias antagónicas: aquellos que consideran que dentro de los poderes retenidos por las provincias, se encuentra la facultad de crear tributos, pero esas facultades encuentran como límite los institutos y principios del Derecho Privado (postura civilista o jus-privatista); y por otra parte, aquellos que consideran que el derecho tributario – tanto en lo que refiere a normas nacionales como provinciales – posee autonomía propia y separada de lo que marca la legislación de fondo (postura autonómica o jus-publicista).

De esta forma, para los que defienden la tesis civilista o jus-privatista, los Códigos de Fondos tiene preferencia sobre las leyes tributarias locales, pues tales ordenamientos son leyes dictadas por el Congreso de la Nación en estricto cumplimiento del mandato constitucional (arts. 31 y 75 inc. 12]) y como consecuencia de ello, el poder tributario provincial encuentra 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 comercial¹³.

Del otro lado, la postura jus-publicista, consiente el apartamiento por parte de la normativa local, siempre que no resquebraje la unidad sustantiva de derecho, ni se afecte garantías constitucionales¹⁴. 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 Constitución Nacional en el referido “Estatuto de Garantías de los Derechos de los Contribuyentes”. Entendiendo que los 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 civil¹⁵, de igual manera pueden hacerlo las provincias y municipios por intermedio de sus códigos fiscales.

¹³ Casás (1993), pp.293 y ss.

¹⁴ Bulit Goñi (2009), p. 1111.

¹⁵ Recordemos que la 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.

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

La problemática llegó a los tribunales, y ambas tesis doctrinarias se vieron reflejadas en dos precedentes jurisprudenciales de dos encumbrados tribunales. Nos referiremos en este acápite a la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia”¹⁶, donde el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por unanimidad, decidió que las jurisdicciones locales pueden legislar de forma autónoma la prescripción, sin las restricciones de lo dispuesto por el ordenamiento nacional.

Aunque dictado a poco más de un mes del fallo “Filcrosa (sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 30/09/2003)”, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA rechaza la doctrina sentada por la Corte Nacional en este último precedente citado y fija su propia interpretación respecto de la prescripción de tributos locales.

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

En su voto, la Dra. Ana María Conde, expresa 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, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad, entre otros factores”. Y más adelante agrega que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido, así, que “la facultad del Congreso Nacional para dictar tales códigos

¹⁶ “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR s/ Recurso de Inconstitucionalidad – queja”, TSJCABA, 17/11/2003.

comprende las de establecer las formalidades necesarias para hacer efectivos los derechos que reglamenta...” [CSJN, Fallos, 320:1345, considerando 7º]. Toda vez que esa regulación constituye un avance sobre las facultades inherentes a los estados que integran el sistema federal, debe considerársela limitada a las relaciones jurídicas establecidas con base en los cuerpos normativos mencionados en el artículo 75, inc. 12 de la Constitución Nacional, aún cuando se parta de una relación jurídica de derecho público – v.gr. cuando se demanda un estado provincial por daños y perjuicios derivados de una relación de derecho público. Pero es claro que no puede admitirse su aplicación en materias cuya regulación no ha sido delegada en el gobierno federal, como es la tributaria local”¹⁷.

Por su parte, el Dr. Julio B. J. Maier, al emitir su voto argumenta: “de tal manera, cuando el Art. 75, inc. 12 (numeración actual), menciona los diferentes códigos de Derecho material, tan sólo ha establecido una pauta de distribución de competencia legislativa entre la Nación y las provincias respecto del Derecho común, pauta que, interpretada racionalmente, no sólo debe obedecer al texto de los actuales arts. 121 y 126 de la CN – legislación local la regla, legislación nacional la excepción –, sino que, en el caso particular de los gobiernos locales, debe respetar las autonomías legislativas reconocidas. Aun la sentencia mencionada de la CSJN (refiere al precedente “Filcrosa”) reconoce la autonomía legislativa que, en materia tributaria, poseen las provincias y, por supuesto, la ciudad de Buenos Aires, conforme al texto actual del Art. 129 de la CN. Conforme a ello, si el poder de legislación de ciertos tributos reside en las legislaturas locales, también el poder de ceñir a plazo ese deber tributario o su ejecución reside en la legislatura local creadora del deber, puesto que el Art. 75, inc. 12, de la CN, no encomienda al Congreso la regulación exclusiva de la institución de la prescripción y

¹⁷ Del voto de la Dra. Ana María Conde - “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR s/ Recurso de Inconstitucionalidad – queja”, TSJBA, 17/11/2003.

sus plazos, sino, muy por lo contrario, le atribuye el poder de legislación sobre las relaciones civiles, de Derecho privado, aun cuando en esas relaciones intervenga el Estado (CC, 3951)”¹⁸.

A su turno, la jueza Dra. Alicia E. C. Ruiz agrega que: “en materia de tributos, la regulación de la prescripción no parece que pueda escindirse del sistema de recaudación tributaria, dado el tipo de obligaciones de que se trata, directamente implicadas en el sostenimiento básico del Estado, sus funciones y el cumplimiento de sus deberes (vg.: art. 2.1, PIDESC). Los estados locales son los que deben decidir en qué plazos y bajo qué circunstancias prescribe una obligación tributaria, lo que contribuye a establecer una política tributaria previsible y efectivamente autónoma. Si los plazos de prescripción pueden ser ordenados y, por lo tanto, modificados por el legislador federal, no sólo la institución de la prescripción sino el sistema de recaudación tributario dejan de ser locales, en tanto quedan sujetos a las decisiones de un poder ajeno. Dado que, por mandato constitucional, el sistema tributario es tan variable como lo sea la legislación de cada estado local, ¿por qué habría que asegurar una ley común respecto de la prescripción? Esta intención 'unificadora' avasalla sin fundamento constitucional la autonomía de cada uno de los estados locales. En lo que corresponde al funcionamiento de las autonomías locales, como lo es todo lo atinente al sistema tributario, el único límite es el respeto de los principios y derechos constitucionales, en el caso y como simples ejemplos, el principio de igualdad o el de no confiscatoriedad (art. 16 y 17, CN)”¹⁹.

¹⁸ Del voto del Dr. Julio B. J. Maier - “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR s/ Recurso de Inconstitucionalidad – queja”, TSJBA, 17/11/2003.

¹⁹ Del voto de la Dra. Alicia E. C. Ruiz - “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR s/ Recurso de Inconstitucionalidad – queja”, TSJBA, 17/11/2003.

Para terminar, el Dr. José Osvaldo Casás, 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, apoyado en un viejo antecedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que, de forma unánime in re “Lorenzo Larralde y Otros”²⁰, estableció: “Que en atención a lo antes señalado, el Tribunal estima por lo menos excesiva la afirmación, contenida en sus pronunciamientos anteriores, según lo cual el Código Civil, en razón de haber sido dictado por el Congreso, constituye una ley limitativa de la facultad de las provincias para establecer impuestos dentro de los límites de su jurisdicción. Esta facultad es amplia, como ya se ha dicho, y no tiene más limitaciones que las que provienen de la misma Constitución, pues no otra cosa quiere decir, de acuerdo con el sistema federal y con los antecedentes de nuestra historia, que ‘Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación’ (art. 104). Pretender que, además, las provincias, en el ejercicio de sus facultades privativas en cuanto a la imposición de contribuciones y a la manera de percibir las, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importa hacer de este último código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un Derecho supletorio del Derecho público, en este caso, del Derecho financiero; importa, asimismo, querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil, lo que es, desde luego, inaceptable, como doctrina general, habida cuenta de la preeminencia que tiene la Carta Fundamental sobre toda otra ley; sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de Derecho rige también en el campo del Derecho público. La delegación que han hecho las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, sólo significa que aquellas, en lo que respecta a los Códigos Civil, y de

²⁰ “Lorenzo Larralde y Otros s/ demanda de inconstitucionalidad”, CSJN, 02/03/1959.

Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de Derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que, además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de Derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación”.

Para concluir al fin, el reconocido magistrado que, respecto de la prescripción debe aplicarse lo previsto en la ley local por sobre lo establecido en el Código Civil debido, en lo que aquí interesa, a 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 n° 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.

3. La Doctrina Jus-privatista de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Fue la CSJN la que puso punto final a la cuestión debatida (al menos mientras estuvo vigentes el Código Civil – ley 340), al entender en el recurso extraordinario impetrado por el

Síndico de la quiebra de Filcrosa S.A.²¹, que las jurisdicciones locales carecían de facultad para legislar en materia de prescripción.

En el caso, al presentarse la Municipalidad de Avellaneda a verificar el crédito por tasas municipales adeudadas por Filcrosa S.A., tanto el Juez de grado como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, entendían que no había operado la prescripción por las obligaciones reclamadas, ya que la prescripción de los tributos municipales se regía por lo dispuesto en las normas locales, que preveían un plazo más extenso que el Código Civil vigente en aquel momento.

A instancias del recurso extraordinario interpuesto por el Síndico de la quiebra, el tribunal cimero se expidió revocando la sentencia apelada, aplicando al caso la tesis civilista o “jus-privatista” para la prescripción de tributos locales. Doctrina, esta última, que la Corte Nacional mantuviera incólume desde entonces y durante la vigencia del Código Civil (aprobado por ley 340).

En el mencionado fallo, recuerda el tribunal que, la cuestión ya había sido resuelta por esa Corte en varias oportunidades, en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local²².

Sosteniendo la Corte que: “la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la

²¹ “*Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de municipalidad de Avellaneda*”, CSJN, 30/09/2003.

²² *Cita como precedentes los Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344.*

habilitación conferida al legislador nacional por el citado artículo 75, inciso 12)²³, éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía”. Agregando que del “texto expreso del citado artículo 75, inciso 12) de la CN deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza”.

Es así que en el sistema previsto por las Constitución Nacional, las provincias conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal – artículo 121 CN – agregando que las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación – artículo 126 CN. Como consecuencia de tal delegación, entiende la CSJN en “Filcrossa” que: “la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores, corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias – ni a los municipios – dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan”²⁴.

Siguiendo con el análisis constitucional de la postura que esgrime la CSJN, en la sentencia analizada, expresa que la solución otorgada respeta las previsiones de artículo 31 de la Carta

²³ Art. 75 inc. 12) de la Constitución Nacional: *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.*

²⁴ *Doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344.*

Fundacional²⁵, que impone a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional en ejecución de aquellos que sí han sido delegados.

Al revocar la sentencia, la Corte acepta la aplicación del plazo de prescripción previsto por el artículo 4027 inc. 3) que prevé: “*Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: ... 3) De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos*”; dejando de lado el plazo más extenso, previsto por la Ordenanza fiscal de la Municipalidad de Avellaneda.

En resumidas cuentas, las previsiones locales en materia de prescripción de tributos deben adecuarse a lo dispuesto por el código de fondo, no pudiendo innovar ni contravenir las normas locales, lo establecido por los códigos dictados a la luz del mandato constitucional.

4. Doctrina Judicial respecto del resto de los Componentes del Instituto de la Prescripción.

a) El *dies a quo* del curso de la prescripción.

Lo resuelto por la CSJN en “Filcrosa”, respecto a la aplicación del plazo de prescripción previsto en la legislación civil por sobre los códigos locales, se extendió también al resto de los componentes del instituto de la prescripción. Ya que, como dijimos, las legislaciones locales han hecho una regulación propia de la prescripción no solo en cuanto al plazo, en algunos casos, sino también respecto de la forma de computo del mismo, causales de suspensión, causales de interrupción, etc.

²⁵Art. 31 de la Constitución Nacional: *Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.*

A efectos de una mejor comprensión del tema, tomaremos de referencia las disposiciones del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, para poder contrastarlo con las disposiciones del Código Civil en la materia de estudio, y veremos el tratamiento dado en cada caso por la jurisprudencia.

En cuanto a la forma de computo, el artículo 113 de Código Tributario Provincial establece que: “a) *El término de prescripción en el caso de [las facultades de la Dirección para determinar las obligaciones tributarias], comenzará a correr desde el primero de Enero siguiente: 1) del año en que se produzca el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada correspondiente; 2) del año en que se produzca el hecho imponible generador de la obligación tributaria respectiva, cuando no mediare obligación de presentar declaración jurada; 3) del año en que se cometieron las infracciones punibles. b) En el supuesto de [la facultad de la Dirección para promover la acción judicial para el cobro de la deuda tributaria] el término de prescripción comenzará a correr desde el 1 de enero del año siguiente al año en que quede firme la resolución de la Dirección que determine la deuda tributaria o imponga las sanciones por infracciones o al año en que debió abonarse la obligación tributaria, cuando no mediare determinación”.* Agregando además, para el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el artículo 217 que: “*El período fiscal será el año calendario. Sin perjuicio de lo dispuesto para los casos especiales, los contribuyentes tributarán once (11) anticipos en cada período fiscal, correspondientes a cada uno (1) de los once (11) primeros meses del año y un pago final, debiendo presentar Declaración Jurada Anual en los casos en que la Dirección General de Rentas así lo requiera...*”. Con lo cual, el inicio del plazo de prescripción de los 12 anticipos que componen el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al periodo fiscal 2015 comenzaría el 1° de Enero del 2017,

prescribiendo la obligación el 1° de Enero del 2022, siguiendo las pautas del Código Tributario Provincial.

En contraposición a ello, el artículo 3956 del Código Civil, establecía que: “*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*” (el resaltado no aparece en el original). Es decir, el cómputo del plazo de prescripción, comienza a correr desde la fecha de vencimiento de la obligación.

La diferencia de tratamiento no tardo en llegar a la justicia, *in re* “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c. Messio y Cia. S.R.L.”²⁶ la Sala 3 de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba ratificó la inconstitucionalidad del artículo 98 inc. b) del Código Tributario de la Provincia de Córdoba (actual artículo 113) declarada por el juez a quo, en el entendimiento de que se amplía de forma ilegal el plazo de prescripción fijado por el derecho común: “cuando el art. 98 inc. ‘b’ del Código Tributario dispone que en casos como el de autos el término de prescripción comenzará a correr desde el primero de enero del año siguiente al año en que debió abonarse la obligación tributaria, en realidad lo que está haciendo es ampliar el plazo de prescripción fijado por el Derecho Común, porque su aplicación conduciría a que el acreedor podría intentar su acción durante un plazo, no de cinco años, sino de cinco años y tantos meses como hayan corrido desde el vencimiento de la obligación hasta el primero de enero del año siguiente”, y agrega que: “Esto es así aunque se invoque el carácter anual del impuesto de que se trata, ya que el Fisco ha fijado plazos sucesivos para su pago fraccionado y considera que hay mora desde el vencimiento de cada uno de esos términos, a punto tal que liquida los intereses desde cada una de esas fechas, y por otra parte, porque tenía expedita la acción para su cobro de manera independiente por

²⁶“Dirección de Rentas de La Provincia de Córdoba c/ Héctor Messio y Cía. S.R.L.”, Cámara 3a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba, 18/02/2010.

cada período (arts. 181 a 186 y cc. Código Tributario)”. Para concluir: “el poder conservado por las provincias en materia tributaria,... comprende las atribuciones para crear el tributo y fijar todos los elementos que hacen al nacimiento de la obligación tributaria, a la determinación del hecho imponible, las exenciones, la cuantificación, los plazos y modos de pago, pero no alcanzan para establecer para esas obligaciones un régimen jurídico distinto del que ha establecido el Derecho Común”²⁷.

En otro precedente, a contrario sensu de lo expuesto anteriormente, se resolvió por la constitucionalidad de la forma de cómputo del plazo de prescripción establecida por el Código Tributario Provincial. En este caso, la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba, ceñida a estrictas razones de economía procesal, hace lugar a la apelación efectuada por el fisco de la provincia de Córdoba y rechaza la inconstitucionalidad del artículo 98 inciso b) del Código Tributario Provincial. Se trata de la causa “Fisco de la Provincia de Córdoba c. Zarate, Gustavo Alberto s/ ejecutivo fiscal recurso de apelación”²⁸.

En la sentencia citada precedentemente, la Cámara se apega a la doctrina sentada por el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Córdoba en el precedente “Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia Inés”²⁹, por el cual este último adoptó la postura que consagra la “autonomía dogmática del derecho tributario” tanto federal como local, entendiendo que solo corresponde aplicar supletoriamente las normas del Derecho Privado.

²⁷ En igual sentido se expidió la Cámara en autos: “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Ferreyra, Hugo Alberto s/ ejecutivo”, Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contenciosoadministrativo de la Nominación de Río Cuarto, 18/04/2012.

²⁸ “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Zarate, Gustavo Alberto s/ ejecutivo fiscal recurso de apelación”, Cámara 8a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba, 20/10/2011. En igual sentido: “Fisco de la Provincia c/ Luis Alberto Dalmaso”, Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contenciosoadministrativo de la Nominación de Río Cuarto, 02/03/2011 y “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Torti, Mario Héctor s/ presentación múltiple fiscal” Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de 4a Nominación de Córdoba, 08/09/2011.

²⁹ “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés”, Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, sala civil y comercial, 13/11/2009.

Recordemos, que en “Ullate, Alicia Inés” la causa se refería al impuesto a la infraestructura social de la Provincia de Córdoba. Cabe aclarar que su liquidación es similar a la que se impone en materia de ingresos brutos, el que se devenga mediante anticipos, y por lo tanto, se discutía si cada anticipo tenía un plazo de prescripción independiente, comenzando su cómputo en la medida en que vencían; o si, por el contrario, comenzaba a partir del 1° de enero del año siguiente en el que la declaración jurada “anual” fenecía. Con voto mayoritario³⁰, el Superior Tribunal revoca la sentencia de Cámara, destacando que la regulación legal prevista por el Código Tributario local, que fija el *dies a quo* del curso de la prescripción, no luce irrazonable o injustificada; siendo que además resulta homogéneo al sistema de computo previsto por el ordenamiento tributario nacional que dispone: *“Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen (confr. Art. 57 Ley 11.683)”*. Por lo tanto, entiende el superior Tribunal Cordobés, que no corresponde subsumir la cuestión en las normas de derecho común, en tanto existe un régimen legal especial que es aplicable al caso y su validez constitucional no ha merecido reproche alguno.

Finalmente la cuestión debatida llega a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien revoca la decisión del Superior Tribunal de Córdoba. Tomando como propios los fundamentos del dictamen de la Procuradora General de Nación, considera que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos

³⁰ Voto mayoritario de los Dres. Domingo Juan Sesin, Aída Lucía Tarditti y Carlos Francisco García Allocco. Disidencia, Dr. Armando Segundo Andruet (h.).

estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijo su cómputo³¹.

Como corolario, podemos decir que jurisprudencia reseñada recepta nuevamente la llamada tesis jus-privatista (contraria a la jus-publicista – autonomista), haciendo prevalecer la legislación de fondo por sobre las leyes tributarias provinciales o municipales respecto del instituto de la prescripción. Dejando bien en claro que, también en cuanto a la forma de computo, rige el sistema establecido por el artículo 3956 del Código Civil, que establece como comienzo del plazo de prescripción, el vencimiento de la obligación. Descartando de plano la legislación local, en cuanto intenta fijar el *dies a quo* del curso de la prescripción en fecha distinta del vencimiento de la obligación, extendiendo de forma ilegal el plazo de prescripción.

Y como cuestión adicional, para el caso de aquellos tributos considerados de “ejercicio anual” por la legislación local, para diferir el inicio del plazo de prescripción, los cuales se abonan mediante anticipos, como es el caso del impuesto sobre los ingresos brutos. Vemos que la doctrina jurisprudencial analizada indaga en las características sustanciales de este tributo, en cuanto a que el mismo se torna exigible ante el vencimiento de cada una de las cuotas, momento a partir del cual el fisco considera que el contribuyente se encuentra en mora, quedando habilitado para exigir su cumplimiento. A lo cual resta agregar, que además la normativa local prevé la presentación de declaraciones juradas determinativas por cada uno de los periodos mensuales, acentuando aun más la independencia de unos con otros de los mal llamados anticipos. Por lo tanto, no cabe diferir el inicio del cómputo del plazo de prescripción a una fecha posterior, como lo pretende la ley local. Esto es al 1° de enero del

³¹ “Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia Inés”, CSJN, 01/11/2011.

año siguiente al vencimiento de la última posición del año, sino que el plazo comienza con el vencimiento de cada una de las obligaciones mensuales.

b) Suspensión de la prescripción.

Toca el turno de analizar las causales que suspenden el plazo de prescripción. En palabras de Llambías (1997) “la suspensión de la prescripción consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción. Mientras actúa la causa que opera la suspensión, el lapso que transcurre es inútil para prescribir, pero en cuanto dicha causa cesa de obrar, el curso de la prescripción se reanuda, sumándose al período transcurrido con anterioridad a la suspensión” (p. 599). Es decir, una vez cesada la causal de suspensión, el cómputo del plazo de prescripción aprovecha no sólo el tiempo posterior a la cesación de la suspensión, sino también el tiempo anterior en que ella se produjo³².

El artículo 114 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, establece diversas causales que suspenden el curso de la prescripción a saber: por la corrida de vista efectuada en el procedimiento de determinación de oficio; por la instrucción de sumario por las infracciones presuntamente cometidas; por la intimación administrativa de pago de la deuda tributaria. Previendo, en todos los casos, un plazo durante la cual se extiende la causal de suspensión.

En cuanto al Código Civil, la única causal de suspensión prevista es la contenida en el segundo párrafo del 3986, que establece que la prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta

³² Artículo 3983, Código Civil.

suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción.

En razón de todo lo que hemos expuesto hasta aquí, fácil es advertir, que la única causal hábil para suspender la prescripción es la establecida por el Código Civil. Es decir que una vez intimado el deudor en forma autentica, la prescripción se suspende por única vez (las sucesivas intimaciones a partir de esta ya no causan efecto suspensivo) y con efecto durante un año. Transcurrido este último plazo, la prescripción retoma su curso, computándose tanto el plazo ocurrido hasta hecho que provoco la suspensión, como el ocurrido a partir de que ceso el efecto de la suspensión.

Ahora bien, corresponde señalar entonces que, la constitución en mora en forma autentica, como exige el 3986 del Código Civil, se da con la notificación de la determinación de oficio³³ en los casos que la ley exige evacuar este procedimiento. Es la resolución determinativa de la deuda tributaria, el acto administrativo que posee las características de una verdadera interpelación, al contener dicho acto el tributo determinado y, en su caso, multa e intereses y actualizaciones, como así también la intimación al pago por esos conceptos dentro del plazo que marca la ley local.

El resto de las actuaciones administrativas no configura intimación al pago, y por ende, no se corresponden con los requisitos establecidos por la legislación civil.

Así, la notificación del inicio de inspección, la corrida de vista que da comienzo al proceso de determinación de oficio, o el resto de las actuaciones administrativas no

³³ *Dictamen de la Procuración General de la Nación dirigido a la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Petrolera Mar del Plata SA y otros s/ apremio provincial”, 05/06/2014: “En efecto, la ‘constitución en mora del deudor’ según la normativa local se produce con el acto de determinación de oficio, prevista en los arts. 44 y cctes. del Código Fiscal. En tal sentido, la doctrina de V.E. ha sido clara al exigir -a esos efectos- la resolución determinativa, de la cual surjan las sumas que el fisco provincial reclama, como medio para tener por demostrada la actividad concreta del poder administrador tendiente a hacer efectivo el cobro de los tributos (ver arg. de Fallos: 327:2529)”.*

suspenden el curso de la prescripción, por cuanto no contienen un monto determinado por el fisco, que pueda ser intimado.

Incluso las codificaciones tributarias locales, suelen contener un mecanismo denominado “Pre- vista”, que es el paso previo al procedimiento de determinación de oficio. Es decir, una vez finalizado el proceso de fiscalización, a instancias de la inspección, se sugieren al contribuyente los ajustes a la materia imponible a las que hubiere arribado la verificación, para que éste los conforme. Empero, en el caso de que el contribuyente los rechace, la “Pre- vista” no constituye boleta de deuda que pueda ser ejecutada vía apremio. En definitiva, no contiene una intimación susceptible de ser ejecutada y por ende el organismo no puede, a partir de la misma, intentar el cobro de los importes allí incluidos. El rechazo por parte del contribuyente, trae aparejada la remisión del expediente a fin de iniciar el proceso de determinación de oficio.

Por otra parte, en el caso de aquellas obligaciones en las que no se requiere del proceso de determinación de deuda, sea porque se trata de un importe impago exteriorizado en una declaración jurada, o por tratarse de tributos determinados por el Fisco mediante liquidación administrativa, la suspensión opera desde la notificación de la intimación de pago.

Las normas locales que contrarían las disposiciones del Código Civil en esta materia, resultan inconstitucionales. En el Dictamen del Procurador de la causa “Filcrosa” al hacer alusión a la doctrina de la CSJN, se indica: “las normas de índole local ... no pueden alterar las normas comunes nacionales que regulan la prescripción de las acciones y por tal fundamento esta Corte ha juzgado de antaño que las actuaciones administrativas no suspenden ni interrumpen la prescripción; y ello aunque se trate de las que debieron preceder a la demanda judicial (Fallos: 173:289; 182:360; 187:216; 189:256; 224:39; 277:373).

En el precedente “Rivero Rodolfo A.”³⁴ el Máximo Tribunal de la República, convalido la inconstitucionalidad declarada por la instancia anterior del código fiscal de Chaco, en cuanto dispone la suspensión por tres años de la prescripción de las acciones y poderes fiscales desde la fecha en que se notifique el inicio de las actuaciones administrativas tendientes a determinar el impuesto, apartándose de las disposiciones del artículo 3986 del Código Civil³⁵.

En igual sentido, en reciente antecedente jurisprudencial, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Plata, siguiendo el criterio de la CSJN, entiende que la suspensión de la prescripción opera con la notificación de la intimación cursada mediante resolución determinativa y sancionatoria³⁶.

De doctrina jurisprudencial reseñada precedentemente, concluimos que la única causal válida de suspensión es la prevista por el artículo 3986 del Código Civil, que suspende por un año, y por única vez, la prescripción en curso de las acciones y poderes del fisco para determinar y reclamar tributos, desde la notificación de la resolución que determina de oficio el impuesto.

Por último la suspensión de la prescripción operada contra el deudor principal no afecta a los deudores solidarios³⁷.

³⁴ “Provincia del Chaco c/ Rivero, Rodolfo Aníbal s/apremio”, CSJN, 01/11/2011.

³⁵ En igual sentido, en la causa “GCBA c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal – radicación de vehículos, 06/12/2011”, la CSJN rechazó la suspensión especial por un año de la prescripción establecida por el art. 13 de la Ley 671 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por carecer las provincias y la CABA de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

³⁶ “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Transportes Metropolitanos General San M. s/ Apremio Provincial”, Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, 06/10/2015.

³⁷ López Herrera (2009), p. 216.

c) Interrupción de la prescripción.

La interrupción de la prescripción inutiliza el lapso transcurrido hasta ese momento³⁸. Por consiguiente, al configurarse alguno de los supuestos interruptivos previstos por el ordenamiento legal, este aniquila el tiempo de prescripción acumulado, siendo necesario que vuelva a correr todo el plazo de ley para tener a la obligación por prescrita.

A diferencia de la suspensión, en la interrupción de la prescripción no se adiciona el plazo anterior a la causal interruptiva, pues ha sido borrado por completo, renaciendo un nuevo tiempo de prescripción.

Al igual que ocurre con la suspensión, también en cuanto a las causales de interrupción, los códigos tributarios provinciales establecen causales que se apartan de lo dispuesto por el Código Civil.

Empero, como ya hemos visto, en cuanto la legislación local en materia de prescripción se aparta de lo estipulado por la legislación de fondo, aquella resulta contraria a la Constitución Nacional, y por ende se aplican directamente las disposiciones del Código Civil.

En la causa “Pickelados Mendoza S.A.” se concluyó que “resultan inconstitucionales los incisos b) y c) del artículo 51 del Código Fiscal, en cuanto establecen como causales de interrupción del plazo de prescripción ‘la notificación administrativa de la determinación o verificación del tributo’ y la ‘notificación de la intimación administrativa para cumplir un deber formal o efectuar un pago’, respectivamente, toda vez que se alzan contra lo dispuesto por el artículo 3986 del Código Civil en cuanto dispone que, la prescripción se interrumpe por el inicio de la ‘demanda’ contra el deudor”³⁹.

³⁸ Llabrás (1997), p. 609 .

³⁹ “Dirección General de Rentas c/ Pickelados Mendoza SA s/apremio”, CSJN, 05/08/2014. “Dictamen de Procuración General de la Nación” 04/02/2014.

Trataremos a renglón seguido, los diversos presupuestos previstos por el Código Civil que interrumpen la prescripción:

c). i. Interrupción de la prescripción por demanda contra el deudor.

El artículo 3986 del Código Civil establecía: *“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”*, y el artículo 3987 del mismo ordenamiento legal agrega: *“La interrupción de la prescripción, causada por la demanda, se tendrá por no sucedida, si el demandante desiste de ella, o si ha tenido lugar la deserción de la instancia, según las disposiciones del Código de procedimientos, o si el demandado es absuelto definitivamente”*.

Por demanda judicial debe entenderse toda presentación hecha ante el juez, por la cual se ejerza alguna prerrogativa del titular, referente al derecho de que se trate, siendo solo suficiente la interposición de la misma para que produzca el efecto interruptivo, ya que la notificación es una diligencia que incumbe al juzgado, no al interesado, por lo que mal puede sancionarse a éste por la omisión de un acto ajeno que no es expresamente indicado por el codificador⁴⁰.

Es decir, interrupción de la prescripción se produce con la interposición de la demanda judicial⁴¹.

El Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, también ha entendido que la interrupción de la prescripción se configura por la sola promoción de la demanda por parte del acreedor y no requiere que sobrevenga la notificación de ella al deudor. Agregando además, que la

⁴⁰ Llabías(1997),p. 610.

⁴¹ “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Microcontrol SRL y otros s/ apremio provincial”, Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata, 01/09/2009.

circunstancia de que la demanda hubiere sido deficiente, no impide atribuirle eficacia de interrumpir la prescripción⁴².

Debe ser dirigida contra el deudor para que surta efecto, pues el artículo 3986 habla de demanda “contra el deudor o poseedor”. Si erróneamente fuera dirigida a un tercero, la interrupción no causa efecto.

La jurisprudencia ha interpretado que las medidas cautelares, como embargos, inhibiciones, que se promueven antes de la presentación de la demanda, son actos interruptivos de la prescripción. Porque si bien no contienen la pretensión de condena (ya que la demanda se presentará más tarde) claramente se manifiesta en ella, la intención de asegurar el ejercicio del derecho⁴³.

El plazo interrumpido se reanuda con la sentencia, es decir mientras la instancia no caduque, los efectos de la interrupción perduran hasta tanto haya sentencia definitiva firme. Cabe resaltar que, todos los actos de ejecución de sentencia interrumpen también la prescripción.

Reanudado el plazo de prescripción por la sentencia que acoge o rechaza la demanda, deberá correr un nuevo plazo completo para tener por prescripta la acción.

c). ii. Interrupción de la prescripción por el reconocimiento de deuda efectuado por el deudor.

Esta causal, prevista en el artículo 3989 establece que: “*La prescripción es interrumpida por el reconocimiento, expreso o tácito, que el deudor o el poseedor hace del derecho de aquel contra quien prescribía*”. El reconocimiento de la obligación es la declaración por la

⁴² “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Ingaramo Nora Lía – Presentación Múltiple Fiscal – Recurso de Apelación – Recurso de Casación”, TSJ de Córdoba, 12/05/2015.

⁴³ “Estado Provincial c/ Olivares Mediterráneos S.A.”, Corte de Justicia de la Provincia de Catamarca, 14/09/2009.

cual una persona (deudor) reconoce que está sometida a una obligación respecto de otra persona (acreedor) – artículo 718 Código Civil. Se trata de un acto unilateral, que no necesita aceptación por parte del acreedor.

Dentro de esta causal, encontramos la inclusión de deudas fiscales en planes de facilidades de pago, la promesa de pago y el pedido de plazo para pagar la deuda.

Para que el reconocimiento de la deuda tenga efecto interruptivo, la obligación tributaria no debe estar prescrita, debe estar con prescripción en curso. Ya que la interrupción por reconocimiento de deuda, no actúa con relación a la prescripción ya ganada. Si no hay renuncia (en los términos del artículo 3965), esa interrupción no alcanza para volver a transformar en civil la obligación que ha quedado solo en su carácter natural, por lo que no sería exigible judicialmente⁴⁴. Al haberse operado la prescripción por el transcurso del tiempo establecido en la ley, dicho beneficio ha quedado incorporado al patrimonio del contribuyente⁴⁵.

En cuanto al alcance que tiene el reconocimiento, si bien existen discrepancias al respecto, sostenemos que dicho reconocimiento de deuda que interrumpe la prescripción, solo se limita a la cuantía de la obligación reconocida. Al respecto expresa el Dr. Hector Damarco, “el reconocimiento de deuda operado por la presentación tardía de una declaración jurada, constituye la interrupción del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda allí reconocida pero no resulta hábil para interrumpir y reabrir facultades determinativas del fisco nacional mas allá de lo reconocido expresa o tácitamente por el contribuyente deudor”⁴⁶.

⁴⁴ López Herrera (2009), p. 304.

⁴⁵ “Seco Aurelia, E.”, CSJN, 08/09/1992.

⁴⁶ Damarco (2010), p. 674.

Como nota final, por aplicación de los artículos 3994 y 3997, la interrupción de la prescripción al deudor principal, extiende sus efectos interruptivos a los deudores solidarios.

5. Renuncia a la Prescripción Ganada.

Conforme el artículo 3965: *“Todo el que puede enajenar, puede remitir la prescripción ya ganada, pero no el derecho de prescribir para lo sucesivo”*. La renuncia a la prescripción ganada es un acto personal y de conciencia, y no existe óbice legal para que el deudor cancele una obligación prescripta, ya que como vimos, la misma subsiste como obligación natural. Consecuencia de ello es que, el pago de una obligación prescripta es válido y por tanto no es repetible (artículo 515 inciso 2] Código Civil).

No obstante, por aplicación de los principios generales, se proscribe la renuncia cuando con ese acto se afecta al orden público (artículo 872 Código Civil.) o al interés general (artículo 19 Código Civil). La renuncia al derecho a prescribir en lo sucesivo afecta el interés general y por ello se encuentra prohibido.

6. Dispensa de la Prescripción.

El artículo 3980 del Código Civil dispone: *“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. Si el acreedor no hubiere deducido la demanda interruptiva de la prescripción por maniobras dolosas del deudor, tendientes a postergar aquélla, los jueces podrán aplicar lo dispuesto en este artículo”*.

Para que proceda la dispensa de la prescripción deben cumplirse los siguientes requisitos: el plazo de prescripción debe haberse cumplido; al momento de operar la prescripción se deben verificar dificultades – de hecho o de derecho – que hubiesen impedido al acreedor temporalmente el ejercicio de la acción; y la solicitud de dispensa debe ser efectuada dentro del plazo de tres meses de haber cesado el impedimento. Si durante el plazo de prescripción hubieron impedimentos que cesaron días antes del vencimiento, la dispensa no es aplicable⁴⁷.

En materia tributaria, se ha encontrado en este artículo la solución cuando el contribuyente apela la resolución determinativa de oficio ante tribunales administrativos (como resulta ser el caso del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires⁴⁸), en tanto que mientras dura el trámite de apelación ante el referido tribunal, el fisco se encuentra impedido de ejecutar su acreencia. No obstante ello, una vez cesado el impedimento (por haberse expedido el tribunal administrativo), el fisco debe necesariamente iniciar demanda dentro del plazo de caducidad de tres meses⁴⁹.

Los organismos fiscales también han intentado utilizar la “dispensa de prescripción” en los casos de que por tratarse de contribuyentes no inscriptos, entendían que ello se constituía en óbice suficiente que le impedía determinar en tiempo y forma el tributo adeudado. Tal postura no recibió tratamiento favorable por parte de la jurisprudencia, que rechazó el planteo efectuado por el fisco, bajo el entendimiento de que “el comportamiento de la actora que omitió cumplir su deber formal de inscripción por entender que no estaba obligada a tributar,

⁴⁷ *López Herrera (2009), p. 315-317.*

⁴⁸ *En la Provincia de Córdoba, con la sanción de la ley 9025 (B.O. 05/12/2002), se eliminó el Tribunal Fiscal de Apelaciones en notable retroceso en materia de derecho de defensa del contribuyente.*

⁴⁹ *“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Transportes Metropolitanos General San M. s/ Apremio Provincial”, Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, 06/10/2015.*

no encuadra en el concepto de obstáculo de carácter general o colectivo que dispense al Municipio del plazo de prescripción cumplido”⁵⁰.

7. Prescripción de la Acción de Repetición de Tributos.

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 y los códigos tributarios locales suelen establecer plazos para el ejercicio de la acción de repetición. En el caso del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, el artículo 112 inciso 5) establece: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años...la acción de repetición, acreditación o compensación*”.

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)⁵¹.

En la causa “Bruno Juan Carlos” la Corte Nacional entendió que: “en este sentido, corresponde recordar que el Tribunal ha establecido reiteradamente que en los casos en que se persigue la repetición de sumas pagadas a una provincia por impuestos que se tachan de inconstitucionales, es de aplicación el plazo decenal de prescripción establecido por el artículo 4023 del Código Civil (Fallos: 180:96; 226:727; 276:401; 316:2182). Ello es así toda vez que,

⁵⁰ “*Bristol Myers Squibb Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto*”, Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, sala contenciosoadministrativa, 03/03/2004; “*Laboratorios Bagó SA c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ contencioso administrativo – recurso de casación*”, Tribunal Superior de Justicia de Córdoba –Sala Contencioso Administrativa, 13/08/2009.

⁵¹ “*Armando Olivier de Vaccari c/ la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero*”, CSJN, 22/02/1934. Fallo: 170:175.

como se ha dicho, las normas locales deben adecuarse a las leyes sustantivas dictadas por el Congreso Nacional y no pueden derogarlas sin violentar las facultades exclusivas de la Nación en una materia – como es, en general, los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores y, en especial, los diversos modos por los cuales, como en el caso de la prescripción liberatoria, se extinguen dichas relaciones creditorias – le es privativa por estar reconocida en la categoría de legislación común que prevé el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional”⁵².

Agregamos además, que actúa como causal de interrupción de la prescripción, la demanda de repetición deducida por el contribuyente contra el fisco, prevista en el artículo 3986 primer párrafo. También resulta aplicable la suspensión de la prescripción, normada por el artículo 3986 segundo párrafo, por el término de un año por interpelación fehaciente efectuada al deudor, en este caso el fisco.

Por último debemos señalar que, el procedimiento de repetición ante las administraciones tributarias, es establecido por la legislación local dictada por cada provincia. Tratándose de una norma procesal, resulta constitucionalmente válido que así sea (conforme lo dispuesto en artículo 5 de la Constitución Nacional). Dicho procedimiento de repetición, suele establecer un trámite administrativo de cumplimiento obligatorio previo a la instancia judicial. En el caso del Código Tributario de Córdoba, este establece en su artículo 125, como requisito previo para recurrir a la justicia que se haya incoado demanda de repetición ante la Dirección General de Rentas, y contra la resolución denegatoria interponer Recurso de Reconsideración. Recién una vez evacuadas ambas instancias administrativas, queda expedita la vía judicial.

⁵² “Bruno Juan Carlos c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad”, CSJN, 06/10/2009. En igual sentido: “Bora SCA c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad”, CSJN, 03/08/2010.

En cuanto a estas gestiones administrativas, la opinión mayoritaria se inclina por negarles los efectos interruptivos de la prescripción⁵³. La postura contraria postula que, si el agotamiento de la vía administrativa es obligatorio para que quede expedita la instancia judicial, entonces tales gestiones administrativas interrumpen la prescripción⁵⁴.

Nosotros entendemos al respecto, que las gestiones administrativas no interrumpen el curso de la prescripción, pero resulta aplicable la dispensa de prescripción prevista en el artículo 3980, atento a presentarse un impedimento de derecho para el ejercicio de la acción de repetición, que cesa una vez agotada la instancia administrativa.

8. Prescripción en Materia de Multas y demás Sanciones.

Es doctrina de la CSJN, que en materia de multas e infracciones impuestas por las administraciones tributarias en uso de sus facultades sancionatorias, dichas puniciones revisten naturaleza penal. Ello así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario⁵⁵.

En virtud de lo expuesto, corresponde extender las disposiciones del Código Penal también en materia de prescripción para aplicar y hacer efectivas las multas impuestas por la administración.

Esta situación fue advertida por el Dr. Julio B. J. Maier en el citado fallo “Sociedad Italiana de beneficencia” al decir: “Piénsese -tan sólo como ejemplo-, que la misma norma constitucional citada (Art. 75, inc. 12) no sólo menciona al CC, sino, también, al Código

⁵³ “*Sociedad Cooperativa Transporte Automotor Litoral Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires y otros*”, CSJN, 27/10/1994.

⁵⁴ López Herrera (2009) p. 249; Llambías (1997), p. 610.

⁵⁵ “*Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ Gobierno Nacional – D.G.I.*”, CSJN, 15/10/1981.

Penal y a otra variada legislación sustantiva. Conforme a ello, de resultar correcto el criterio de la CSJN, debería interpretarse, en paralelo, que en el país existe y tan sólo debe existir un régimen de prescripción penal y sus plazos. Ello impediría que, como sucede en la realidad, los plazos de prescripción de los deberes emergentes de un código de faltas, o de contravenciones, o del Derecho administrativo sancionatorio puedan ser regulados por las leyes específicas. Así, los plazos de prescripción establecidos en los arts. 62 y 65 del Código Penal..., y los motivos de interrupción y suspensión de la prescripción de la acción penal que él regula, desplazarían totalmente, por el mismo argumento de la inconstitucionalidad aquí examinado, a la institución que regulan los códigos de faltas o contravencionales, o el derecho administrativo sancionatorio, muchas veces de legislación local, en el sentido más circunscripto de municipal o vecinal, para aquellas provincias de organización jurídica federal interna”.

Por tanto, de lo antes expuesto y en extensión de la doctrina sentada por el tribunal cimero en “Filcrosa”, las normas locales que se aparten de las previsiones de Código Penal, en materia de prescripción de sanciones, devendrían contrarias a la Constitución.

Así, vemos que de acuerdo al artículo 59 inciso 3) del Código Penal, la acción penal se extingue por prescripción. Por su parte, el artículo 62 inciso 5) establece un plazo de dos años, cuando se trate de hechos reprimidos por multa, comenzando a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito – artículo 63 de Código Penal. El artículo 64 establece que si se cancela el mínimo de la multa prevista antes de iniciado el juicio, se extingue la acción penal.

En cuanto al plazo para hacer efectiva la multa, el término de prescripción es de dos años, comenzando a correr desde la medianoche del día en que se notificare la sentencia firme – artículos 65 inciso 4) y 66 del Código Penal.

En referencia a las causales de interrupción, establece el artículo 67 inciso a) que la comisión de un nuevo delito interrumpe la prescripción, lo cual puede asimilarse a la comisión de una nueva infracción. Sin embargo, la jurisprudencia tiene dicho que, para que opere la interrupción, la nueva infracción debe haber sido juzgada y estar firme⁵⁶.

Una cuestión adicional, trajo la modificación efectuada a la Ley Penal Tributaria⁵⁷ por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011), que incorpora a las jurisdicciones provinciales dentro del ámbito de aplicación de la Ley Penal Tributaria. Sancionando con las penas establecidas en dicho ordenamiento, a los delitos tributarios tipificados en la norma y que fueren cometidos contra las haciendas públicas locales.

Correlativamente, el artículo 20 reformado de dicha ley dispone que, se suspenderá la aplicación de sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En estos casos no serán de aplicación aquellas disposiciones locales que obligan al fisco a aplicar la multa conjuntamente con la resolución de determinación del gravamen, agregando que una vez firme la sentencia en sede penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

Si bien la norma no lo aclara, coincidimos con Rosenberg (2014) en que el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria establece una causal de suspensión de la prescripción para la aplicación de multas por parte del fisco provincial. Ya que por aplicación del principio *in dubio pro reo*, en caso de duda debe estarse favor del imputado, por lo tanto resulta más favorable al infractor como causal de suspensión que si se le diera el carácter de interrupción. Ergo, dictada la sentencia definitiva en sede penal, desaparece la causal de suspensión y el

⁵⁶ “Schlenker, Alan s/re curso de casación” – C. N. Casación Penal - Sala I - 22/6/2011.

⁵⁷ Ley 24.769 – B.O. 15/01/1997.

plazo de prescripción sigue su curso, computándose útil el tiempo anterior, ocurrido desde la comisión de la infracción hasta la denuncia penal.

Cabe destacar que, para que la suspensión prevista en el artículo 20 de la Ley Penal tenga operatividad, la denuncia penal debe ser interpuesta dentro del término de 2 años de haberse verificado la consumación del hecho pasible de sanción, pues de lo contrario la acción se encontraría prescripta.

Además, una cuestión que no podemos soslayar, viene dada por la declaración de oficio de la prescripción en materia infraccional. En este aspecto, tiene dicho la CSJN, que la declaración de la prescripción de la acción penal tiene carácter de orden público, motivo por el cual debe ser declarada de oficio por el juez⁵⁸.

Por último, si bien las jurisdicciones locales son remisas a la aplicación de las disposiciones del Código Penal en materia de prescripción de multas, lo cual obliga al contribuyente a acudir a la justicia en procura de sus intereses, destacamos que este no es el caso de la Provincia de Tucumán, cuyo Código Tributario⁵⁹ remite a las disposiciones del Código Penal en materia de prescripción de sanciones tributarias.

⁵⁸ “Reggi, Alberto s/ art. 302 CP”, CSJN, 10/05/1999. Fallos: 275:241.

⁵⁹ Ley 5121 y sus modificatorias (texto consolidado Ley 8240 – B.O. 09/02/2010) – **Artículo 54**: Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y Comercial de la Nación y el **Código Penal** según la materia de que se trate.

II – B – IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN CON LA SANCIÓN DEL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN

1. Antecedentes y Orígenes de la Incorporación en el texto del Código Civil y Comercial Unificado de la Delegación de Facultades a las Legislaturas Locales para Legislar el Plazo de la Prescripción de Tributos.

Nos proponemos analizar en el presente acápite, la génesis de lo que fue la incorporación al texto del nuevo CCyCN, de la delegación que el Congreso hace a favor de las provincias para legislar el plazo de prescripción de los tributos locales.

Como antecedente, cabe destacar como dato de interés el llamado de atención que hiciera la entonces ministra de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dra. Carmen Argibay, que al emitir su voto en la causa “Casa Casmma”⁶⁰ expresara: “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 significado erróneo. Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas...”.

⁶⁰ “Casa Casmma SRL s/ concurso preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)”, CSJN, 26/03/2009. Idéntico reclamo fue sostenido por la Ministro de la Corte en autos: “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom SRL s/ejecución fiscal”, CSJN, 08/09/2009 y “Bruno Juan Carlos c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad”, CSJN, 06/10/2009.

En cuanto a los antecedentes legislativos, la redacción original de los artículos 2532 y 2560, en el “Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación”⁶¹ enviado al Congreso para su aprobación, no contenía mención a alguna de la delegación de facultades a favor de las provincias. En efecto, dichos artículos estaban redactados de la siguiente manera:

- **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.

La falta de previsión específica respecto del plazo de prescripción de tributos locales en el proyecto de redacción, hizo suponer que estos quedarían encuadrados dentro del artículo que reemplazo al 4027 inciso 3) – Código Civil (ley 340) – que establecía un plazo de cinco años de prescripción liberatoria, y que ahora en la nueva redacción del artículo 2562 inciso c) del CCyCN dicho plazo se vio reducido a dos años.

La cuestión no tardo en generar el reclamo de las provincias, que verían menguado el plazo para reclamar el cobro de tributos de cinco a dos años, y por medio de la Comisión Federal de Impuestos y también de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral alzaron su voz ante el Congreso en contra de la reforma legislativa.

De esta forma, mediante Resolución N° 05/2012 del 31 de agosto 2012, la Comisión Federal de Impuestos⁶² declaro “la preocupación de los fiscos que integran este organismo en cuanto a las graves consecuencias que acarrearía para la recaudación tributaria la reducción del plazo de prescripción liberatoria que surge de la redacción del artículo 2562, inciso c), del

⁶¹ 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.

⁶² Resolución N° 05/2012 del 31/08/2012, la Comisión Federal de Impuestos.

proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación”, entendiendo que el nuevo plazo de dos años conduciría a una nueva e insuperable dificultad para los fiscos en cuanto a la persecución de las obligaciones tributarias, al resultar ellos incompatibles con los tiempos necesarios para fiscalizar, determinar, agotar la vía administrativa y dejar expedita la ejecución fiscal: único medio admisible en el sistema republicano para el reclamo compulsivo de deudas de esta naturaleza.

También la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral mediante Nota N° 538⁶³ de fecha 22 de agosto del 2012, dirigida a la Comisión Bicameral de la Reforma del Código, luego de hacer una reseña de la jurisprudencia de la Corte sobre el tema, esgrime que de prosperar la reforma propiciada, se reduciría el plazo de prescripción, impactando en los procedimientos de fiscalización y verificación de los Fiscos, como así también en los plazos establecidos para el cobro compulsivo del tributo debido.

Ya en el debate que se realizó en el marco del proceso de elaboración y discusión abierto por la Comisión Bicameral de Reforma, Actualización y Unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, los distintos representantes de las provincias, expresaron su descontento y preocupación respecto a la disminución que hacía el proyecto del Código Unificado a dos años, del plazo que viene aplicando la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su sentencias, para el caso de prescripción de tributos locales. Entre los impulsores de la modificación de los citados artículos del proyecto del Código Unificado se encuentra la Senadora por la provincia de Misiones, Sra. Sandra D. Giménez, quien en el marco del debate manifestó que: “dado el actual criterio de la Corte Suprema...es importante volver a remarcar que, de producirse esta modificación, se lesionarían las autonomías provinciales”⁶⁴.

⁶³ *Comisión Arbitral del Convenio Multilateral mediante Nota N° 538 de fecha 22 de agosto del 2012.*

⁶⁴ *Versión taquigráfica de la sesión especial de fechas 27 y 28 de noviembre de 2013 efectuada por la Cámara de Senadores de la Nación, p. 107.*

Solicitando entonces la reforma de los artículos 2532 y 2560 que fueron aprobados con la redacción con la que hoy los conocemos de acuerdo a la letra del Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por Ley 26.994:

Texto según anteproyecto	Código Civil y Comercial – Ley 26.994
Art. 2532: Ámbito de aplicación. En ausencia de disposición específica, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria.	Art. 2532: Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos.
Art. 2560: Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente.	Art. 2560: Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local.

Creemos que las modificaciones incorporadas, lejos de solucionar el conflicto, traerán cuantiosos reclamos judiciales en torno a la constitucionalidad de la delegación legislativa a las provincias que hace el nuevo ordenamiento de fondo. Y más allá de la cuestión constitucional – que analizaremos más adelante en este trabajo –, nos planteamos como interrogantes, por un lado, si el plazo de cinco años establecido en el artículo 2560 se aplica en forma supletoria para el caso de aquellas jurisdicciones que no prevean en sus códigos tributarios un plazo de prescripción; y por otro lado, respecto de si es plazo de cinco años funciona como límite temporal para las provincias, las cuales no podrán establecer un plazo superior al fijado por el artículo 2560 CCyCN.

A la primera cuestión planteada, parte de la doctrina entiende que “si bien el artículo citado mantiene el término genérico de cinco años – conforme lo disponía el Código Civil anterior –, la nueva redacción dispone en forma expresa el rol supletorio de dicha previsión temporal y la aplicación obligatoria de las cláusulas que pudieran establecerse – al efecto y en

apartamiento de tal término genérico en la legislación local”⁶⁵. No obstante ello, y a pesar de lo exiguo del plazo, consideramos que la aplicación supletoria, en caso de que la legislación provincial no lo prevea, se daría con el artículo 2562 inciso c) del CCyCN, que establece: *“Prescriben a los dos años:...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...”*. Pues este reproduce el antiguo artículo 4027 inciso 3) del Código Civil (ley 340) que fuera aplicado la Corte en la citada causa “Filcrosa”. Y dicho plazo fue aplicado por el Máximo Tribunal, aun cuando el artículo 4023 preveía: *“Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, salvo disposición especial”*, en forma similar a al artículo 2560 CCyCN. Apoyamos, además, nuestra postura en lo dispuesto por el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba en la causa “Federico Llosa”,⁶⁶ que al indagar sobre la subsunción del plazo de prescripción de tributos en el plazo general establecido por el artículo 4023 del Código de Velez, estableció que: *“Sobre el particular estimo que rige el plazo de prescripción quinquenal previsto en el artículo 4027, inciso 3), CC, referido a ‘la obligación de pagar los atrasos...de todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos’*. Cabe acotar que no resulta de aplicación el artículo 4023, CC, pues éste opera como una norma residual, referida a toda ‘acción personal por deuda exigible’, siempre que una disposición especial no establezca un plazo diferente de prescripción”. De igual manera, interpretamos que estando vigente el artículo 2562 que establece en su inciso c) un plazo de prescripción de dos años para “el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos”; forzoso es concluir que, de no prever la legislación local un plazo de prescripción o de declararse la

⁶⁵ Menna y Brandt (2015).

⁶⁶ “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Federico Llosa” – *Apremio*, TSJ de Córdoba, 29/05/1996.

inconstitucionalidad de los artículos 2532 y 2560, resultaría aplicable el citado plazo de dos años previsto en el artículo 2562 inciso c).

Respecto al segundo interrogante arriba planteado, en cuanto a ‘si es plazo de cinco años funciona como límite temporal para las provincias, las cuales no podrán establecer un plazo superior al mismo’, también existen algunas opiniones doctrinarias que manifiestan, apoyados en cuestiones de uniformidad normativa y seguridad jurídica, que se respete el plazo de cinco años establecido por el artículo 2560 como límite máximo a la facultad de las provincias para establecer el termino de la prescripción⁶⁷.

Incluso a dicha conclusión se arribó en oportunidad de desarrollarse las XLV Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en cuanto la comisión N°: 2 recomendó: “Disponer, en la hipótesis de su validez constitucional, que el plazo prescriptivo máximo resulte de 5 años, en concordancia con el termino general establecido por el CCC”⁶⁸.

No estamos de acuerdo con la propuesta enunciada en el párrafo anterior, por cuanto no es lo que surge de la letra de la ley. Más allá de que dicho plazo parece ser el más aceptable, ya que es el que establecía el derogado Código Civil e incluso el previsto por la mayoría de los códigos tributarios provinciales, no creemos que por ello deba darse a la ley un sentido que no tiene. En ningún momento el CCyCN establece que el plazo de cinco años opera como plazo máximo de prescripción para las legislaturas locales.

⁶⁷ *Encontramos dicha postura en el trabajo titulado “Potestades de los fiscos locales para regular los aspectos de la extinción de la obligación tributaria- Especial referencia a la prescripción”, presentado por Paula Soledad Polimeni y Gastón Francisco Vidal Quera, en oportunidad de desarrollarse las XLV Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas – CABA – en Mar del Plata con fecha 2, 3 y 4 de diciembre de 2015.*

⁶⁸ *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.*

De todas maneras, la autorización efectuada por el artículo 2560, no autoriza a las provincias a fijar un término de prescripción que resulte excesivo. Tal acontecer atentaría contra el principio constitucional de razonabilidad de la ley, garantía innominada que encuentra sustento en los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional. Ya que cuando el medio empleado por la ley no se adecua al fin perseguido, tal exceso resulta irrazonable y deviene en inconstitucional. 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”⁶⁹.

Para concluir, consideramos que ha habido una deficiente técnica legislativa en cuanto la redacción de los artículos 2532 y 2560. Pensamos que una mejor solución al planteo inicial de la reducción del plazo de cinco a dos años, efectuada por el artículo 2562 inciso c) del CCyCN, respecto de su predecesor (artículo 4027 inciso 3] del Código Civil), podría haber

⁶⁹ *García Belsunce (1996)*.

sido el mantenimiento de la redacción original de los artículos 2532 y 2560 prevista en el proyecto de Código Unificado; e incorporar dentro de los plazos especiales que prevén los artículos 2561 y 2562 el plazo de cinco años para la prescripción liberatoria de los tributos provinciales y municipales.

De esta manera, se hubiera dado cabal respuesta a los incesantes reclamos efectuados por la Dra. Carmen Argibay, sin violentar toda la añosa y constitucionalmente preferente jurisprudencia de la CSJN generada a partir de la causa “Filcrosa”.

2. Análisis de la Constitucionalidad de la Reforma en Materia de Prescripción Tributaria Local.

Como hemos dicho, con la sanción del nuevo Código, el Congreso de la Nación delegó a las provincias la facultad de establecer el plazo de prescripción liberatoria de los tributos aplicados por estas en el uso de su potestad tributaria. Para conseguirlo, el Congreso Nacional reformó los artículos 2532 y 2560 del proyecto original del CCyCN, que quedaron redactados tal cual hoy los conocemos.

Así, vuelve a ser centro de debate la prescripción liberatoria de tributos locales. Discusión que, como vimos, ya había sido resuelta a partir del fallo “Filcrosa” – y su saga – en la cual la Suprema Corte dejó más que claro – por lo contundente de sus sentencias y por la cantidad de casuística resuelta en igual sentido – que las jurisdicciones locales no pueden legislar en materia de prescripción en forma distinta a lo dispuesto por el entonces vigente Código Civil.

Empero, las disposiciones del nuevo Código Unificado, nos obliga a ahondar en dos caras de una misma problemática jurídica. Por un lado, sobre la constitucionalidad de las facultades provinciales para legislar en forma distinta a lo previsto en los códigos de fondo sobre aquellos institutos generales del derecho que son resorte exclusivo del Congreso de la Nación,

en virtud de lo dispuesto por el artículo 75 inciso 12) de la CN; y por otro, respecto de la validez constitucional de los artículos 2532 y 2560 en cuanto otorgan a las provincias potestades expresamente atribuidas por la Carta Magna al Congreso de la Nación.

a) Distribución de potestades tributarias.

Nuestra Constitución en su artículo 1º adopta la forma “representativa republicana y federal” como forma de gobierno. Otorgando potestad tributaria a las Provincias, que conservan todo el poder no delegado por la Constitución a la Nación, con facultad exclusiva y permanente para aplicar impuestos directos (artículos 121, 75 inciso 2] y concordantes). Correspondiendo a la Nación, la potestad exclusiva y permanente para aplicar derechos de importación y exportación, pudiendo establecer gravámenes directos, por tiempo determinado y siempre que la defensa, seguridad o el bien general del Estado lo exijan, y además podrá establecer impuestos indirectos en forma concurrente con las Provincias (artículos 4, 75 incisos 1] y 2]). En el plano Municipal, las potestades les son otorgadas por las Provincias, que a su vez deberán garantizar su régimen y autonomía, de manera que dichas prerrogativas no tornen meramente teórica su existencia, sino que se correspondan con el carácter estatal que les reconoce la Carta Magna (artículos 5 y 123).

Resulta incuestionable, la autonomía que poseen las provincias para darse su propia legislación y, en ejercicio de sus facultades, establecer su régimen impositivo de manera que le permita percibir las contribuciones que le autoriza la Constitución Nacional, con el fin de garantizar el bienestar general de sus vecinos. No obstante, esa autonomía no es ilimitada, y es la propia Carta Fundacional la que establece el marco en cual deben ceñir su actuar. Estableciendo los límites donde termina el ejercicio de la potestad tributaria provincial, de

manera de no inmiscuirse con sus normas, en aquellas cuestiones que son de exclusiva legislación por el Congreso de la Nación.

Desde antaño, la jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República tiene dicho que: “con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos: 304: 1186, entre muchos otros)”, agregando que es indudable la facultad de las provincias de “darse leyes y ordenanzas de impuestos locales... y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 (actual 126) de la Constitución Nacional” (Fallos: 7:373, entre muchos otros), toda vez que, “entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña” (Fallos: 51:349; 114:282; 178:308 entre muchos otros). Concluyendo el máximo tribunal que “los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por éstas últimas” (Fallos: 3:131; 302:1181, entre muchos otros). Son esos poderes que en forma expresa y exclusiva le fueron otorgados por el Constituyente al Congreso de la Nación, los que se encuentran cuestionados en la delegación hecha por el CCyCN.

b) El límite de la autonomía tributaria provincial por la distribución de facultades legislativas previstas en la Constitución.

Como dijimos, nuestro sistema de gobierno asume la forma federal, y exhibe una separación de potestades que la propia Constitución Nacional distribuye entre Nación y Provincias. En efecto el artículo 121 establece que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al Gobierno federal. Existe entonces un poder que es conservado por las Provincias y otro delegado por la Constitución a favor de la Nación, y que se encuentra enumerado en las cláusulas del artículo 75 Constitución Nacional.

La discusión se centra en lo establecido por el inciso 12° del artículo 75, que atribuye al Congreso Nacional la facultad de *“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...”* y en la delegación efectuada por el art 121 al Congreso Nacional. Es decir, si la legislación local (provincial o municipal) puede dictar normas que contravengan las disposiciones fijadas por la legislación nacional en los Códigos de Fondo, sancionados por el Congreso por expresa delegación de la Constitución Nacional.

Consideramos a tal efecto que es la postura “jus-privatista” la que mejor se ajusta al mandato Constitucional. Descartando la postura “jus-publicista” que da preeminencia a las normas impositivas locales con base en la autonomía del derecho tributario. Resulta entonces, en nuestro entendimiento, contrario a la Constitución aquellas disposiciones de las normas tributarias locales que se aparten de lo establecido por los códigos de fondo; siendo de aplicación estos últimos en virtud del principio de supremacía establecido en el artículo 31 de la Carta Magna que establece: *“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso ... son la ley suprema de la Nación; y las autoridades*

de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales...”.

De esta manera, a las provincias les está vedado el ejercicio del poder delegado por la Constitución a la Nación, y así lo establece el art 126: *“Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden...dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado”.*

Como ya hemos tenido oportunidad de comentar en los acápites anteriores, el principal antecedente jurisprudencial esta dado por el fallo “Filcrosa”. En el citado precedente el tribunal cimero expone las razones que dan lugar a la distribución de potestades establecida por el artículo 121 de la Constitución, y el respeto que corresponde dar a las mismas estableciendo que “con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las Provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones”⁷⁰, y agrega más adelante que “de tal modo, sustentada en la afirmación de que lo atinente a la prescripción no concierne al régimen impositivo previsto en la Constitución, esta solución respeta las previsiones de su art. 31, que imponen a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional en ejecución de aquellos que sí lo han sido⁷¹”.

Incluso mucho antes a “Filcrosa”, la Corte había establecido que, si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, para robustecer mediante esa unidad legislativa la necesaria unidad nacional, consecuentemente han debido admitir la

⁷⁰ Considerando 8 fallo “Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30/09/2003.

⁷¹ Considerando 16 fallo “Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30/09/2003.

prevalencia de esas leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas, fiscales o no fiscales, que las contradigan. Es así que la infracción constitucional puede ocurrir de dos maneras: o directa, cuando la ley impositiva afecta los principios, derechos y garantías que la Constitución ha asegurado a todos los habitantes de la República; o indirecta, cuando la ley fiscal se pone en contradicción irreductible con los principios y normas de las leyes que dicta el Congreso en materia que le es propia⁷².

Cabe destacar, que no toda la legislación emitida por el Congreso posee supremacía sobre las normas dictadas por las Provincias. Pues esto importaría la sumisión absoluta de los estados locales a la Nación, lo que equivale a convertir al régimen federal en una mera enunciación teórica, desprovista de los elementos fundamentales y necesarios que permitan la promoción del bienestar general, en condiciones de igualdad en todo el territorio nacional como lo previo el Constituyente. Por ello, consideramos que los actos emitidos por las legislaturas provinciales son plenamente validos, salvo en los casos en los que la Constitución otorga al Congreso Nacional en forma expresa un exclusivo poder, o cuando la legislatura provincial se expide sobre cuestiones que le fueren expresamente prohibidas.

El Procurador General de la Nación al dictaminar en la causa “Giménez Vargas Hnos. SCeI” sostuvo que el principio del artículo 31 de la Constitución Nacional no significaba que todas las leyes dictadas por el Congreso tienen carácter de supremas, cualesquiera sean las disposiciones en contrario de las leyes provinciales: lo serán si han sido sancionadas en consecuencia de los poderes que la Constitución ha conferido al Congreso. Las provincias conservan su soberanía absoluta en todo lo relativo a poderes no delegados a la Nación⁷³.

⁷² “*Liberti, Atilio César (suc) s/ inscripción*”, CSJN, 10/08/1956.

⁷³ *Dictamen del Procurador General de la Nación, “Giménez Vargas Hnos. SCeI c/ P. Ejecutivo Pcia. de Mendoza s/ inconstitucionalidad y contencioso administrativo”, CSJN, 09/12/1957.*

Resulta así, la conformación dentro del derecho dictado por el Congreso, de un bloque normativo conocido como “derecho común”, integrado por los apuntados Códigos y sus leyes complementarias, que reciben tal denominación, en tanto su aplicación es común a todo el territorio de la República. La autonomía del derecho fiscal no es ilimitada en los órdenes locales; la potestad impositiva ha de tener presente que la uniformidad de la legislación común en toda la Nación tiene un propósito de unidad nacional, con el que no es compatible un ejercicio de potestad impositiva que cree normas inconciliables.

La tesis contraria sostiene que, si el poder legislativo local tiene el imperio para crear la obligación tributaria, naturalmente ha de seguirse que, también tendrá la facultad de regular su extinción. Ya que cuando el artículo 75 inciso 12) establece que es atribución del Congreso Nacional “*dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados...*”, agregando: “*...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales ... permite afirmar que, desde el punto de vista del diseño constitucional argentino, la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el precepto citado*”⁷⁴.

Disentimos con la postura anterior, pues no basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos⁷⁵. Por otra parte, y respecto a lo dispuesto por el artículo 75 inciso 12), que al otorgar competencia al Congreso de la Nación de dictar los códigos de fondo, establece: “*...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...*” coincidimos con la interpretación dada por María Angélica Gelli

⁷⁴ “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR s/ Recurso de Inconstitucionalidad – queja*”, TSJBA, 17/11/2003.

⁷⁵ “*Martínez y Esquivel, Dora R. y otros c/ Fisco de la Provincia (La Pampa) s/ demanda contenciosoadministrativa*”, CSJN, 04/12/1967.

(2003), al entender que “La disposición delimita un doble orden de competencias. En primer lugar, discierne en la legislación que corresponde dictar al Congreso, la normativa común u ordinaria, de las leyes federales o especiales. En segundo término, distingue la **atribución legislativa** —a cargo del Poder Legislativo federal – de la **atribución jurisdiccional**, a cargo, en principio, de los estados locales...(el destacado no aparece en el original)” (pp. 562-562), pues la aplicación de la legislación dictada por el Congreso le corresponde también a los tribunales provinciales (artículo 75 inciso 12] in fine), quienes deben hacerlos de conformidad a los códigos procesales emitidos por las legislaturas Provinciales a fin de regular el pertinente procedimiento judicial (artículo 5 de la Constitución Nacional).

Concluimos entonces que, la Constitución Nacional prevé la uniformidad en la legislación sobre las instituciones fundamentales y generales del derecho, centralizando tal labor en el Congreso de la Nación. En cuanto a las legislaturas Provinciales, pueden legislar en todo lo que es materia no delegada, y en uso de sus potestades tributarias establecer los gravámenes autorizados por la Carta Fundamental. No obstante, no pueden emitir disposiciones legales contraviniendo lo establecido en materias de exclusiva competencia del Congreso de la Nación como al respecto lo constituye la prescripción liberatoria.

En cuanto a los municipios, su autonomía viene garantizada por la Constitución Nacional (artículos 5 y 123), y será cada provincia la encargada de garantizar y regular su régimen municipal. Debido a que el poder delegado no puede ser mayor al poder delegante, tampoco los municipios puede emitir disposiciones de carácter legislativo que violen la “supremacía federal” establecida por el artículo 31 de la Constitución Nacional.

c) **Inconstitucionalidad de la delegación efectuada por el código civil y comercial de la nación**

Con todo lo dicho, deviene necesario analizar, a estas alturas, la constitucionalidad del Código Civil y Comercial Unificado en cuanto es el propio Congreso mediante el agregado efectuado a los artículos 2532 y 2560 del proyecto elaborado por la Comisión de Reformas, el que pretende delegar a las Provincias la facultad para legislar en materia de Prescripción, específicamente el plazo de la prescripción liberatoria de tributos provinciales.

Creemos interesante, para comenzar el análisis, repasar algunos pasajes del contexto histórico en el que fue sancionada la Constitución del año 1853 y así poder sopesar la importancia de la delegación de facultades al Congreso de la Nación.

En el informe de fecha 18 de abril de 1853, la Comisión de Negocios Constitucionales al caracterizar el “sistema federal” como piedra basal del Proyecto de Constitución expreso que: “conserva cada provincia su soberanía y su independencia; se gobierna según sus propias instituciones () estas soberanías independientes son, sin embargo, miembros de una misma familia, y () deben tener un Gobierno que las abrace a todas, las represente en el exterior como cuerpo de la Nación, vigile por su bienestar y engrandecimiento, y las proteja tanto en el goce de sus instituciones peculiares, como en su seguridad e independencia”⁷⁶.

En el debate acerca del entonces artículo 64, inciso 11 (actualmente artículo 75, inciso 12] de la Constitución Nacional), se impuso el temperamento de “unidad de legislación federal” que fuera defendido por el diputado José Benjamín Gorostiaga, al expresar: “que no dejaba duda sobre la facultad del Congreso para promover la reforma de la actual legislación del país. La mente de la Comisión en este artículo no era que el Gobierno federal hubiese de dictar leyes en el interior de las provincias, sino que el Congreso sancionase los códigos civil,

⁷⁶ “Anales de Legislación Argentina”, *Debates del Soberano Congreso General Constituyente de la Constitución de la Confederación Argentina 1853, (Años 1853-1880)*, Editorial La Ley, 1959, pág. 9.

mineral, penal y demás leyes generales para toda la Confederación; que si se dejaba a cada provincia esta facultad, la legislación del país sería un inmenso laberinto de donde resultarían males inconcebibles”⁷⁷.

También Juan Bautista Alberdi (1853) sostuvo en su obra “Elementos del Derecho Público Provincial Argentino”, que: “El poder de legislar en materia civil, comercial, minera y penal; la facultad de expedir leyes sobre ciudadanía y naturalización, corresponden por su naturaleza al gobierno general de la confederación. El país que tuviese tantos códigos civiles, comerciales y penales, como provincias, no sería un Estado; ni federal ni unitario. La República Argentina, v.g., tendría catorce sistemas hipotecarios diferentes; () Semejante anarquía de legislación civil y comercial volvería un caos de ese país; y tal sería el resultado de arrebatar al gobierno central el poder exclusivo de estatuir sobre esos objetos esencialmente nacionales” (p. 11).

Como hemos venido sosteniendo hasta aquí, no hay duda de que la atribución de dictar los códigos sustantivos y con ello legislar en materia de prescripción le corresponde al Congreso. Dicha atribución debe ser ejercida por el Congreso Nacional en primera persona, pues resulta de su potestad exclusiva y, por lo tanto, la autorización que este efectúa mediante los artículos 2532 y 2560 para que las Provincias establezcan el plazo de prescripción de los tributos aparece constitucionalmente reprochable.

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.

⁷⁷ “Anales de Legislación Argentina”, *Debates del Soberano Congreso General Constituyente de la Constitución de la Confederación Argentina 1853, (Años 1853-1880)*, Editorial La Ley, 1959, pág. 45.

La doctrina en su mayoría ha considerado que la delegación efectuada por los artículos 2532 y 2560 de CCyCN resulta inconstitucional. Al respecto Revilla (2012) concluye que: “Es que debe entenderse que la Constitución, al dividir el poder – tanto en lo funcional (republicano) como en lo territorial (federal) – buscó positivamente eliminar las disputas y erradicar las controversias internas que estancaron el país durante el período 1810 – 1853. Bajo este prisma, forzoso es concluir que las normas tributarias locales no pueden apartarse en nada de lo dispuesto por la legislación nacional común dictada por el Congreso en uso de las atribuciones conferidas por el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, pues esa legislación nacional común es emitida en uso de facultades delegadas con exclusividad a la Nación en el año 1853/60, que ni las provincias ni tampoco sus municipios pueden reasumir mediante el dictado de sus normas tributarias” (p. 38). Por su parte 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 artículo 75, inciso 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, sino que su adjudicación es resorte exclusivo del constituyente. De lo contrario toda esa añosa jurisprudencia de la CSJN a la que nos hemos referido en los acápites precedentes, y a nuestro entender constitucionalmente preferente, resultaría irrita. Como lo expresa el maestro “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).

Adicionalmente, resulta más que elocuente, lo expresado por la Corte Suprema de los Estados Unidos en el célebre fallo “Marbury Vs. Madison” donde se sostuvo que: “Hay solo dos alternativas demasiado claras para ser discutidas: o la Constitución controla cualquier ley contraria a aquella, o la Legislatura puede alterar la Constitución mediante una ley ordinaria. Entre tales alternativas no hay términos medios: o la Constitución es la ley suprema, inalterable por medios ordinarios; o se encuentra al mismo nivel que las leyes y de tal modo, como cualquiera de ellas, puede reformarse o dejarse sin efecto siempre que al Congreso le plazca. Si es cierta la primera alternativa, entonces una ley contraria a la Constitución no es ley; si en cambio es verdadera la segunda, entonces las constituciones escritas son absurdos intentos del pueblo para limitar un poder ilimitable por naturaleza”⁷⁸.

Concluimos entonces, que la pretendida autorización efectuada por el artículo 2532 del CCyCN a favor de las Provincias para que estas legislen en materia de prescripción tributaria resulta contrario a la Constitución Nacional. Ya que no se trata del recupero por parte de las jurisdicciones locales, de potestades legislativas delegadas por las Provincias al Congreso al momento del dictado de la Constitución Nacional. No son las provincias las delegantes sino la Constitución, pues la Nación antecedió a las provincias, las provincias no “se reservan” sino que “conservan” poderes, según se desprende del texto del artículo 121 de la Constitución Nacional⁷⁹.

⁷⁸ “*Marbury Vs. Madison*”, *Corte Suprema de Estado Unidos de Norteamérica*, 24/02/1803.

⁷⁹ *Buli Goñi (2015)*, p. 23.

3. Jurisprudencia en materia de prescripción de tributos locales en el marco del nuevo código civil y comercial de la nación.

A pesar de la corta vida que, desde su sanción hasta el momento que se escribe el presente trabajo, posee el CCyCN, ya se registran los primeros antecedentes jurisprudenciales en materia de prescripción de tributos locales, que han sido resueltos a la luz del nuevo ordenamiento civil y comercial; y que datan incluso desde antes de la entrada en vigencia del mismo. Expondremos las conclusiones vertidas en dichos precedentes. Aunque adelantamos, desde ya, que las soluciones propiciadas en la mayoría de los casos – hasta ahora – por los tribunales a la cuestión que nos ocupa, se alejan de las soluciones arribadas por la mayoría de la doctrina, por cuanto en los mismos se propugna la vigencia de los artículos 2532 y 2560 CCyCN, dándoles inclusive un sentido, que a nuestro entender, va mas allá de lo previsto por el legislador:

- 1- GCBA c/ AGM Argentina S.A. s/ ejecución fiscal – Ingresos Brutos Convenio Multilateral – Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria de la Ciudad de Buenos Aires – 09/03/2015.

La Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria de la Ciudad de Buenos Aires se expide ante la apelación incoada por AGM Argentina S.A. contra la sentencia de primera instancia que, al rechazar la excepción de prescripción articulado por la demandada en juicio de apremio, ordeno llevar adelante la ejecución fiscal por el cobro de una deuda por ajuste en el impuesto a los Ingresos Brutos correspondiente a los periodos 01 a 12 de 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 y desde 01 al 04 de 2008. El contribuyente plantea como excepción la prescripción relativa a los periodos 2003, 2004 y 2005.

Para así decidir, el tribunal de alzada, entendió que correspondía apartarse del criterio sentado por la Corte Suprema en torno a la aplicación del Código Civil en materia de prescripción de tributos locales, en tanto que “el 7 de octubre de 2014 fue promulgada la Ley 26.994, por la que se aprueba el Código Civil y Comercial de la Nación... 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 emitida a través de las vías constitucionales pertinentes 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”.

El tribunal entiende constitucionalmente válida la delegación efectuada por el CCyCN a favor de las Provincias para legislar respecto del plazo de prescripción de los tributos. Considerando además que el impuesto a los ingresos brutos es un tributo anual, que se abona por medio de once anticipos y una liquidación al final del ejercicio fiscal. Y por ende, sostiene, que es al vencimiento de la liquidación final (v.g. la liquidación final del ejercicio 2003 venció el 19 de enero de 2004, y por consiguiente allí comienza el plazo de prescripción por todos los anticipos correspondientes al 2003) que comienza a correr el plazo de prescripción para el fisco.

Finalmente, el fallo le concede el carácter interruptivo, en los términos del artículo 3986 de Código Civil (Ley 340), a la “corrida de vista” por la cual se da inicio al procedimiento determinativo de oficio, esgrimiendo que se ha aceptado que los reclamos administrativos cuando constituyen un requisito indispensable para la habilitación de la instancia, producen la

interrupción de la prescripción. Postura con la cual no coincidimos, por entender, como hemos expresado en párrafos anteriores, que la “corrida de vista” carece de vocación para interrumpir la prescripción.

2- Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Brito Edmundo – Presentación Múltiple Fiscal, Expte. 1389987/36 - Juzgado de 1ª Instancia Civil c. Competencia en Ejecuciones Fiscales N° 2 – 18/09/2015.

En el presente caso, el Juzgado Cordobés rechaza el planteo de inconstitucionalidad del inciso b) del artículo 98 – actual artículo 113 inc. b) – en cuanto establece una forma de computo del plazo de prescripción distinta a la legislada por el entonces artículo 3956 del Código Civil (Ley 340), desestimando el planteo de prescripción efectuado por el contribuyente por el impuesto inmobiliario provincial correspondiente a los periodos 2001 y 2002.

De esta manera, entiende aplicable las previsiones del CCyCN al caso de autos, admitiendo la validez de las normas locales en materia de prescripción, no solo en cuanto regulan el plazo sino todo lo vinculado al instituto, expresando “que a los fines de determinar la competencia de la Provincia para legislar la materia en cuestión, considero que el concepto de ‘plazo’ contenido en los artículos 2532 y 2560 del C.C.C. debe entenderse en sentido amplio, esto es, comprensivo no solo del término de prescripción, sino también del modo de cómputo y de las causales de suspensión e interrupción... Interpretar lo contrario importaría entender que el instituto de la prescripción puede ser desmembrado, siendo que los aspectos que lo conforman constituyen un todo inseparable...”.

Dilucidando que las normas se aplican de manera directa a todas las situaciones jurídicas, incluso a las preexistentes (causas judiciales no firmes o de periodos fiscales anteriores al 1º

de agosto de 2015), pues considera el plexo normativo como un reconocimiento de una situación jurídica que poseían las provincias con anterioridad.

3- Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Transportes Metropolitanos General San M. s/ Apremio Provincial – Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata – 06/10/2015.

Se trata en esta ocasión, de demanda promovida por juicio de apremio, para el cobro del impuesto a los ingresos brutos – Buenos Aires – en relación a los periodos: 01/2002 a 12/2002 y 01/2003 a 04/2003. Cabe hacer notar que si bien la demanda de ejecución fue interpuesta con fecha 30 de agosto del 2013, a la fecha de sentencia (06 de octubre de 2015) ya se encontraba en vigencia el Código Civil y Comercial Unificado. El Juez de grado hace lugar a la excepción de prescripción incoada por el contribuyente, razón por la cual el Fisco de la Provincia de Buenos Aires apela dicha sentencia.

La Cámara de Apelaciones de La Plata confirma la sentencia de Juez a quo y, en lo que aquí interesa, expone que “corresponde aplicar las normas del Código Civil (Ley N° 340), vigente al tiempo del nacimiento de las obligaciones fiscales ejecutadas en autos ... A mayor abundamiento, de encontrarse en curso el plazo de prescripción bajo dicho régimen legal (C.C., Ley 340), la solución no se vería modificada, toda vez que el nuevo Código Civil y Comercial (Ley 26.994), expresamente contempla esa situación y dispone la aplicación de la ley anterior (cfr. art. 2537, 2532 y cc., Ley N° 26.994)”.

El tribunal aplica la norma de transición, prevista en el nuevo ordenamiento civil, que establece que los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior (conforme artículo 2537 CCyCN).

Concluyendo de esta manera la Cámara que: la decisión debe adoptarse teniendo en cuenta las previsiones del Código Civil (Ley 340), por lo que es aplicable al caso el plazo de prescripción de cinco años, comenzando el mismo desde la fecha del título de la obligación (artículos 4027 inciso 3] y 3956).

4- Fornaguera Sempe, Sara Stella y Otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido – Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires – 23/10/2015.

Al expedirse en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia⁸⁰” el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires sostuvo que, por aplicación del principio de autonomía del derecho tributario, las legislaturas provinciales estaban facultadas para legislar en materia de prescripción de tributos. Pero, con motivo de la doctrina de la CSJN emanada del fallo “Filcrosa” y su secuela, el Superior Tribunal debió dejar de lado la postura autonómica y resolver conforme la tesis “jus-privatista” establecida por el Tribunal Címero.

Así, y a pesar de no compartir el criterio fijado por la Corte, entendió que por respeto a la autoridad institucional del Alto Estrado y razones de economía procesal, en los casos en que se encontraba controvertida la aplicación de normas locales vs. normas federales en materia de prescripción de obligaciones tributarias, debía fallarse con sometimiento a la doctrina que dimanaba del precedente “Filcrosa S.A.”⁸¹.

En la causa “Fornaguera Sempe, Sara Stella y Otros”, el Tribunal retoma la doctrina mantenida en “Sociedad Italiana de Beneficencia”. El miembro preopinante, Dr. Casás, cita como antecedente, el voto de la doctora Carmen Argibay cuando la Corte Nacional falló en

⁸⁰ “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR s/ Recurso de Inconstitucionalidad – queja”, TSJBA, 17/11/2003.

⁸¹ “Marini, Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ej. fisc. - avalúo”, Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, 22/10/2013

“Municipalidad de la Matanza c/ Casa Casmma SRL” (26/3/2009), donde dicha jueza hizo notar que con posterioridad a la sentencia recaída en “Filcrosa” no se había producido ninguna reacción del Congreso Nacional, en la que los representantes provinciales podrían haber dictado normas que modificaran los efectos de la jurisprudencia recién mencionada. Por ese motivo, finalmente la doctora Argibay se adhirió, a lo planteado por el resto de los miembros del Máximo Tribunal.

En tal sentido, entiende el Dr. Casás en su voto 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”.

Resuelve hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad planteado por el Gobierno de la Ciudad. Cabe destacar, que la cuestión debatida no era respecto al plazo de prescripción, en la cual el código fiscal lo fija en cinco años de forma coincidente con el Código Civil (ley 340), 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 que el mismo comenzaba a partir del 1° de enero del año siguiente al del vencimiento de la obligación, mientras que el Código Civil establece que el comienzo se produce a partir de la fecha del título de la obligación.

Para concluir, observamos que del análisis de la sentencia que estamos comentando, surge que el Tribunal considera que el nuevo CCyCN tiene plena validez en cuanto a reconocer la facultad de las provincias para legislar en materia de prescripción, y no solo en cuanto al plazo como lo refiere los artículos 2537 y 2560. Ya que, por la forma en que se resuelve,

otorga al término plazo, un concepto amplio, abarcativo de todos los aspectos que ello involucra.

4. Criterios en Crisis en la Jurisprudencia Reseñada.

Aun en el caso de que aceptemos la constitucionalidad del nuevo Código Civil y Comercial unificado, en cuanto concede a las Provincias la potestad de legislar en lo relativo al plazo de prescripción de los tributos, cabe hacer algunas consideraciones respecto de la jurisprudencia mencionada precedentemente, en cuanto a la aplicación del nuevo ordenamiento civil y comercial vigente.

En primer lugar, el artículo 2537 del CCyCN establece una cláusula de transición en cuanto a la entrada en vigencia de las normas relativas a la prescripción del nuevo código. Ergo, el nuevo ordenamiento sería aplicable recién para los hechos imponible ocurridos con posterioridad a la puesta en vigencia por la ley 26.994, es decir a partir del 1° de agosto de 2015. Dicha cláusula posee dos excepciones: la primera es que los plazos que están corriendo se rigen por la nueva ley si esta establece plazos más breves, pero se computan a partir de su entrada en vigencia; y la segunda excepción es que, si los plazos de la vieja ley que están corriendo son más largos que los de la nueva ley, pero, si aplicando la nueva ley desde su entrada en vigencia, el cómputo final es más extenso que el de la vieja ley, se aplicará esta última⁸². Por lo tanto, las obligaciones tributarias provinciales o municipales con prescripción en curso, es decir hechos imponible ocurridos con anterioridad al 1° de agosto de 2015, se rigen por el Código Civil (ley 340), y le serían aplicables todas las consideraciones expuestas por la CSJN en “Filcrosa” y su secuela.

⁸² *Kemelmajer de Carlucci (2015), p. 71.*

La segunda cuestión que merece revisión, a nuestro criterio, es en cuanto a la extensión de las “facultades” que se intenta otorgar por la reforma, ya que la misma se refiere exclusivamente al “plazo de la prescripción”, y de ninguna manera a cualquier otro aspecto del instituto en general. Creemos al respecto, que la letra de los artículos 2532 y 2560 del CCyCN es clara, y por lo tanto, no se ha delegado a las legislaciones locales todos los aspectos referidos a la regulación de la prescripción liberatoria, sino únicamente la fijación de sus plazos. En efecto, al establecer el último párrafo del artículo 2560 que: *“Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”*, únicamente se está refiriendo al contenido de la Sección 2 del Capítulo 2, es decir, “plazos de prescripción”, la cual no es abarcativa del resto de los aspectos como: forma de computo, causales de suspensión e interrupción, etc.

Si bien, como hemos visto, ya existe jurisprudencia aplicando las nuevas normas, debido a que la cuestión se encuentra controvertida, con opiniones a favor y en contra de la delegación de facultades a las provincias, habrá que esperar que la proliferación de la casuística eche un poco mas de luz al tema, siendo la opinión de la Corte Suprema, Máximo Tribunal de la República, la que en definitiva dirima el conflicto.

5. Disposiciones que se consideran aplicables en Materia de Prescripción de Tributos Locales con el nuevo Código Civil y Comercial Unificado.

Si bien la jurisprudencia emitida hasta ahora, en los casos en que se ha aplicado las disposiciones del CCyCN, ha considerado que la delegación efectuada por los artículos 2532 y 2560 se extiende a todos los componentes del instituto de la prescripción; sin embargo entendemos, al igual que prestigiosa doctrina, que tal delegación (de ser válida) solo

comprende la facultad de las legislaturas locales para legislar el plazo de prescripción de los tributos⁸³.

Consecuentemente, para el resto de los elementos, se aplican las disposiciones del ahora nuevo Código Civil y Comercial. Veremos a continuación como quedaría regulado el resto de los aspectos de la prescripción de los tributos locales, de acuerdo a lo legislado por el nuevo Código de fondo:

a) El *dies a quo* del curso de la prescripción.

Reforzando nuestra opinión, respecto de que la delegación efectuada por el CCyCN solo se refiere al plazo, cabe remitirnos al ya citado fallo “Ullate, Alicia Ines”, en el que la Corte, remitiendo al dictamen del Procurador General de la Nación, expresa “En efecto, de la ratio decidendi de tales fallos se colige que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijo su cómputo”⁸⁴. Siendo así, se puede colegir que la Corte separa el término “plazo” del término “computo del plazo”, con lo cual podemos inferir, sin temor a equivocarnos, que cuando el artículo 2560 de CCyCN, se refiere a la posibilidad de las jurisdicciones locales de modificar el “plazo” de prescripción, esto no incluye a la “forma de computo”. Mucho menos al resto de los aspectos de la prescripción (suspensión, interrupción, etc.).

El nuevo Código mejora la redacción del inicio del cómputo de la prescripción. Recordemos que el artículo 3956 Código Civil establecía el *dies a quo* del curso de la prescripción desde la fecha de título de la obligación. El artículo 2554 del CCyCN, es más

⁸³ *Bulit Goñi (2015). Simesen de Bielke (2015).*

⁸⁴ “*Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia Inés*”, CSJN, 01/11/2011. *Dictamen del Procurador General de la Nación, punto V.*

claro al establecer que: *“El transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible”*.

En definitiva, sigue siendo el vencimiento de la obligación tributaria la que da origen al cómputo del plazo de la prescripción.

En cuanto a las dilaciones que suelen establecer las legislaciones impositivas locales, al fijar el inicio del cómputo el 1º de enero del año siguiente del vencimiento de la declaración jurada; como así también aquellas que sindicaban al impuesto sobre los ingresos brutos, como de ejercicio anual, sujetando el inicio del cómputo de prescripción de los “anticipos”, correspondientes a los periodos enero a noviembre, al vencimiento del anticipo de diciembre. Entendemos que dichas cláusulas resultan inaplicables, por ser contrarias a lo dispuesto en el nuevo Código de fondo.

b) Suspensión de la prescripción.

El artículo 2541 del CCyCN dispone: *“El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.

Nuevamente, se produce una mejora en la redacción, al sustituirse el término “constitución en mora” utilizado por el artículo 3986 del Código de Vélez, por el término “interpelación fehaciente” empleado por el CCyCN. “Rivera y Medina”⁸⁵ expresan que tal cuestión ya había sido advertida por “Borda” al decir que: “Hubiera sido más apropiado decir por la interpelación, que indudablemente es lo que ha querido significar, ya que la

⁸⁵ “Rivera y Medina (2014), t. VI, p. 620.

constitución automática en mora por vencimiento de plazo no produce este efecto suspensivo de la prescripción”.

Más allá de la nueva y más acorde redacción de esta causal de suspensión, también se ha modificado el plazo de duración de la suspensión, que se ha visto reducido de un año (artículo 3986, 2º párrafo del Código Civil) a seis meses.

Por lo demás, la suspensión opera por única vez, es decir que las sucesivas interpelaciones no causan efectos suspensivos.

En cuanto a la materia tributaria local, consideramos, que las normas que establezcan causales de suspensión distintas a la aquí enunciada, o que le otorguen un plazo de duración mayor a la suspensión, carecen de validez. En tal sentido, cabe recordar que el Máximo Tribunal ha establecido, que las únicas causales que suspenden válidamente la prescripción son las previstas en el Código Civil, doctrina reiterada en “GCBA c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal”⁸⁶.

Por último, se establece que la suspensión de la prescripción no se extiende a favor ni en contra de los interesados, excepto que se trate de obligaciones solidarias o indivisibles.

c) Interrupción de la prescripción.

Con relación a las causales de interrupción aplicables a las obligaciones tributarias, el nuevo Código no ha innovado en demasía respecto de su antecesor. Al respecto dispone:

- **Artículo 2545: Interrupción por reconocimiento.** El curso de la prescripción se interrumpe por el reconocimiento que el deudor o poseedor efectúa del derecho de aquel contra quien prescribe.

⁸⁶ “GCBA c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos”, CSJN, 06/12/2011

- **Artículo 2546: Interrupción por petición judicial.** 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.

Respecto de la interrupción por reconocimiento, recordamos que es un acto jurídico unilateral emanado del deudor, que no requiere aceptación del acreedor.

Para que proceda, debe ser exteriorizado expresa o tácitamente. Debe ser hecho por persona capaz y, para que sea válida, el plazo de prescripción debe estar corriendo al momento del reconocimiento. Es decir, la deuda no debe estar prescrita, ya que no se puede interrumpir lo que ya no existe.

En cuanto a la interrupción por petición judicial, se sustituye el término “demanda” utilizada por el artículo 3986 del Código Civil (ley 340), y se lo reemplaza por el de “petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo”. Expresión, esta última, que resulta más adecuada y acorde a la interpretación que ha efectuado la jurisprudencia, que incluía dentro de esta causal de interrupción a las medidas cautelares, como embargos, inhibiciones, que se promueven antes de la presentación de la demanda.

También el hecho de que el nuevo articulado refiera a la interrupción por petición del titular del derecho “ante autoridad judicial”, descarta aquellas interpretaciones que consideraban incluidas dentro de esta causal interruptiva a las gestiones administrativas, aun cuando estas resultan obligatorias para poder efectuar el reclamo judicial (v.g. procedimiento de determinación de oficio, apelaciones ante tribunales administrativos, etc.).

En efecto, el “Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación” enviado al Congreso para su aprobación, disponía en el primer párrafo del artículo 2548: “*El curso de la prescripción se interrumpe por reclamo administrativo si es exigido por la ley como requisito previo para deducir la acción judicial*”. Ese primer párrafo del artículo 2548 fue eliminado al momento de la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación, y en el texto aprobado por ley 26.994 no aparece. Con lo cual la causal de interrupción vigente, en este sentido, refiere solo a la “petición ante **autoridad judicial**”.

El artículo 2546 también recoge la interpretación que había efectuado la jurisprudencia⁸⁷, y acepta el carácter interruptivo de la demanda interpuesta dentro del plazo de gracia previsto en los ordenamientos procesales aplicables⁸⁸.

Al igual que para el caso de la suspensión, la interrupción de la prescripción no se extiende a favor ni en contra de los interesados, excepto que se trate de obligaciones solidarias o indivisibles.

Por último, los efectos interruptivos del curso de la prescripción, permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal.

6. Renuncia a la Prescripción Ganada.

El nuevo Código también prevé la renuncia a la prescripción. Así, el artículo 2535 establece: “*La prescripción ya ganada puede ser renunciada por las personas que pueden otorgar actos de disposición. La renuncia a la prescripción por uno de los codeudores o*

⁸⁷ “*Fata, Soc. de Seguros Mutuos c/ Provincia de Buenos Aires*”, CSJN, 12/10/1976. “*Bernardino Rivadavia Soc. Coop. de Seguros Ltda. c/ Tossounian, Carlos*” Cámara Nacional Civil en pleno, 28/09/1976.

⁸⁸ *La mayoría de los códigos procesales incluyen dentro de sus disposiciones lo que se conoce como “plazo de gracia”. Que consiste en tener por presentado en término el escrito, siempre que lo haga dentro de las dos primeras horas hábiles de atención al público del día hábil inmediato posterior al vencimiento de la presentación.*

coposeedores no surte efectos respecto de los demás. No procede la acción de regreso del codeudor renunciante contra sus codeudores liberados por la prescripción”.

Para que opere la renuncia, la obligación debe haber prescrito. Recordamos que el CCyCN ha eliminado la categoría de obligación natural, y por ende una vez prescrita la obligación, el deudor solo tendrá frente al acreedor un deber moral o de conciencia.

7. Dispensa de la Prescripción.

Este instituto que también lo encontramos en el Código de Vélez, ha sido mantenido en el CCyCN solo con algunas modificaciones. En lo que aquí interesa, el artículo 2550 dispone: *“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”.*

Con el nuevo ordenamiento, se ha ampliado a seis meses, el plazo para que el acreedor ejerza la acción sobre la obligación prescrita y que por dificultades – de hecho o de derecho – se vio imposibilitado a ejercer al tiempo de operar prescripción⁸⁹.

8. Prescripción en Materia de Multas y demás Sanciones.

Se presenta el interrogante respecto a: si la posibilidad de las jurisdicciones locales de establecer el plazo de prescripción de los tributos, también incluye a las multas y demás sanciones impuestas por las administraciones tributarias en uso de su poder de policía.

⁸⁹ Recordemos que en el derogado Código Civil (ley 340) dicho plazo era de tres meses, contados a partir de que cesó la causa que le impidió al acreedor deducir la acción en tiempo.

En consideración a ello, al referirnos al tratamiento a dispensar en el marco de Código de Vélez⁹⁰ dijimos que las sanciones revestían naturaleza penal, y por lo tanto integraban el derecho penal especial, siéndoles aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario.

Sostenemos la posición que expusimos oportunamente, y consideramos que en materia de prescripción de sanciones, corresponde aplicar las disposiciones del Código Penal. Ello así, por la naturaleza de las mismas, y porque además el CCyCN al autorizar a las legislaturas locales a regular el plazo de prescripción, solo se refiere a los tributos y no a las multas y demás sanciones de índole tributarias.

REFLEXIONES FINALES

El nuevo ordenamiento civil y comercial ha venido a reabrir el debate en torno a la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias impuestas por los fiscos locales.

La inveterada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de precedente “Filcrosa”, que fuera aplicada – desde entonces – y siempre en el mismo sentido, dando preeminencia a las disposiciones del Código Civil en materia de prescripción, por sobre lo que establecían los códigos fiscales locales, se mantuvo vigente hasta la derogación del Código de Vélez.

Así, descartó lo dispuesto por el Código Fiscal local y estableció que el plazo de prescripción es de cinco años (4027 inciso 3]), computándose desde la fecha del título de la obligación (3956). Suspendiéndose el plazo de prescripción por la constitución en mora del deudor en forma autentica, por única vez y por el plazo de un año (3986, 2º párrafo). La interrupción de la prescripción opera con el reconocimiento de deuda efectuado por el deudor

⁹⁰ Véase: II – A – punto 8 del presente trabajo.

(3989); como así también por la demanda deducida por el fisco contra el contribuyente en reclamo de la obligación adeudada (3986).

Empero, a raíz de la disminución a dos años, del plazo utilizado por la CSJN para tener por prescriptas las obligaciones tributarias previsto por el nuevo CCyCN, el Congreso de la Nación (en el que se encuentran representadas las provincias) decidió reformar los artículos 2532 y 2560 del entonces Proyecto de ley, incorporando en su texto legal la autorización para que las Legislaturas Provinciales regulen el “plazo” de la prescripción de los tributos.

Promulgada la ley que aprueba el CCyCN, la doctrina mayoritaria no tardo en expedirse cuestionando la constitucionalidad de la delegación de facultades efectuada por el Congreso a favor de las provincias. Entendiendo que tal delegación deviene ilegal, por ser repugnante a la Constitución Nacional.

En cuanto a nosotros, creemos que son acertados muchos de los cuestionamientos efectuados por la doctrina sobre las nuevas clausulas vigentes en el código unificado.

Entendemos que, el sistema de distribución de potestades establecido por la Carta Fundamental es claro en cuanto a establece que, las provincias conservan todo el poder no delgado por la Constitución al Gobierno federal. Y tal ha sido la voluntad del constituyente en desplazar a las jurisdicciones locales, respecto de la posibilidad de legislar en cuestiones delegadas al Gobierno nacional, que no deja lugar a dudas el texto constitucional en la delimitación de competencias con estricta prohibición a las legislaturas provinciales a inmiscuirse asuntos que competen al Congreso de la Nación. En efecto, ya lo hemos dicho, el artículo 126 dispone: *“Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación”*.

Ello así, ni siquiera el Congreso puede, mediante una ley, torcer las disposiciones de la Constitución Nacional, por cuanto el principio de supremacía de ley, sitúa a esta en el vértice de la pirámide legal, debiendo el resto de la legislación, emitirse de manera que sus

disposiciones no entren en pugna con los principios y garantías establecidos por el constituyente. Así, el artículo 31 reza: *“esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella...”*, y por ende, la delegación efectuada por el CCyCN para que las Provincias establezcan el plazo de prescripción, no sería una ley dictada en consecuencia de la Constitución, sino en contra de ella y más precisamente de lo previsto en su artículo 75 inciso 12), que centraliza en el Congreso el dictado de los Códigos de fondo.

Además, la prescripción es un instituto general del derecho, sus normas importan al orden público e integran el derecho de propiedad, garantía protegida por el artículo 17 de la Constitución. La Corte en la causa “Filcrosa tiene dicho”*“cabe tener presente que, en tanto modo de extinguir las acciones, este instituto involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad cuya inclusión dentro de tal delegación no se discute. En ese marco, y del mismo modo en que esa razón ha justificado la regulación por la Nación de los distintos modos de extinción de las obligaciones – sin que ello obste a su aplicación en el ámbito de materias no delegadas-, idéntica solución debe adoptarse respecto de la prescripción, desde que no se advierte cuál sería el motivo para presumir que, al dictar la Constitución, las Provincias hayan estimado indispensable presupuesto de sus autonomías, reservarse la posibilidad de evaluar los efectos de la propia desidia que ésta lleva implícita. Si se sostuviera lo contrario, a igual conclusión debería arribarse con referencia a aquellos otros modos extintivos de innegable similitud en cuanto a la efectividad de la ejecución de las obligaciones, con la consecuente incertidumbre que ello aparejaría en materias que, como ésta, comprometen seriamente la seguridad jurídica”*. En definitiva, la “prescripción” como integrante de los códigos de fondo, forma parte de la legislación que la Constitución ha

establecido que debe emitir el Congreso de la Nación. Así, el artículo 75 comienza diciendo “*Corresponde al Congreso... 12) dictar los códigos civil, comercial...*”; de tal manera que, si quisiera cambiarse el sistema de distribución de potestades y que sean las provincias las que puedan legislar en dicha materia, debería reformarse la Constitución Nacional y quitarle dicha potestad que hoy es exclusiva del Congreso.

Cabe agregar que, de aceptarse la facultad de las legislaciones locales para fijar plazos en materia de prescripción, el establecimiento por parte de estas últimas, de plazos de prescripción disimiles entre las haciendas provinciales sería incompatible con el principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de la CN, colocando en situación más ventajosa a algunos deudores del Fisco que a otros, tal como lo expresa en su voto el Dr. Negri en autos “*Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Escudero, Jorge Roberto*”⁹¹ al analizar el establecimiento de plazos escalonados por parte del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. En nada empece lo antes dicho, el hecho de que se trate de distintos Fiscos provinciales, puesto que como tiene sentado nuestro más alto tribunal, el Estado en sentido lato es uno solo, y sus actos deben ser emitidos al amparo del principio de ejemplaridad que los preside⁹².

Por todo lo expuesto concluimos que los artículos 2532 y 2560 en cuanto delegan a las provincias poderes exclusivos de la nación resultan inconstitucionales.

Si pasamos por alto el análisis de la constitucionalidad, y aceptamos – al menos por unos momentos – la validez de delegación, consideramos que la misma alcanza solo al plazo de prescripción liberatoria de los tributos, pues así lo establece el artículo 2532. Entonces, el resto de los aspectos, quedarían regulados por el nuevo Código de fondo. Así, el transcurso

⁹¹ “*Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Escudero, Jorge Roberto. Premio*”, *Sup. Corte Just. Bs. As.*, 14/07/2010.

⁹² “*Aerolíneas Argentinas c/ Pcia. de Buenos Aires*”, *CSJN*, 13/11/1986.

del plazo de prescripción comenzaría cuando la obligación es exigible, esto es a vencimiento de la presentación de la declaración jurada o del pago (2554); el curso de la prescripción se suspende por única vez y por seis meses con motivo de la interpelación fehaciente efectuada por el fisco al contribuyente, ósea cuando se notifica la resolución que determina de oficio la obligación tributaria (2539); en cuanto a la interrupción, las dos causales previstas son: el reconocimiento de deuda efectuado por el deudor, puede darse en el caso de presentaciones de planes de pago (2545); y el reclamo de la obligación efectuado por el fisco ante autoridad judicial, lo que comúnmente se presenta con la ejecución de deuda realizada en juicio de apremio (2546). Igualmente, resulta aplicable la “dispensa de la prescripción”, cuando dificultades de hecho o de derecho le impidan al fisco ejecutar la obligación tributaria y la acción hubiere prescripto. El juez, podrá dispensar al fisco de la prescripción ocurrida, si este hubiera hecho valer sus derechos dentro del término de seis meses de cesado el obstáculo. En materia de prescripción de multas y demás sanciones se aplican las disposiciones de Código Penal.

Asimismo, en el caso de que la legislación provincial decidiera no fijar el plazo de la prescripción en su código tributario, consideramos que se aplicaría supletoriamente el plazo de dos años establecido en el artículo 2562 inciso c), para el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos. Pues este plazo viene a reemplazar al viejo artículo 4027 inciso 3) del Código de Vélez. A idéntica solución llegaríamos si se declarara inconstitucional la delegación efectuada por los artículos 2532 y 2560 del CCyCN.

Cabe destacar, que las conclusiones a las que arribamos precedentemente no coinciden con las que ha venido realizando la jurisprudencia emitida hasta la fecha. En efecto, la mayoría de los casos han sido resueltos haciendo una interpretación amplia de la delegación de facultades, entendiendo que ella abarca a todo el instituto de la prescripción y no solo al

plazo. No obstante, ello no nos libera de dar la interpretación que, a nuestro entender, creemos es la que se ajusta a derecho, aun cuando sea opuesta a la vertida por la judicatura. Advertimos además que, en algunos de los fallos, se ha pasado por alto la norma de transición prevista en el artículo 2537, que dispone la aplicabilidad de la ley anterior para las obligaciones con prescripción en curso al momento de entrada en vigencia del nuevo CCyCN (es decir hechos imposables verificados con anterioridad al 01/08/2015).

Para finalizar, si debiéramos dejar planteada una recomendación, “*de lege ferenda*”, necesariamente sería volver a los artículos 2532 y 2560 tal como estaban redactados en el proyecto:

- **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

Empero, incluir dentro de los plazos especiales previstos en los artículos 2561 y 2562 del CCyCN, el plazo de prescripción liberatoria de los tributos locales. Fijando el mismo en cinco años, ya que es el que aparece más acertado, pues es el establecido por la mayoría de las jurisdicciones en sus códigos tributarios, y el que dimana de la jurisprudencia de la Corte, estando vigente el Código de Vélez.

De esta manera, se evitaría caer en el plazo de prescripción bienal previsto por el artículo 2562 inciso c), que, *a priori*, resultaría demasiado acotado para que los fiscos puedan determinar y reclamar sus acreencias. Se establecería así, un plazo único y uniforme, otorgando seguridad jurídica y favoreciendo el tratamiento igualitario de los contribuyentes de diversas provincias.

El debate está planteado y habrá que esperar que la proliferación de casuística y la interpretación que al respecto den los tribunales, vaya trazando el criterio que deberá seguirse para tener por prescriptas las obligaciones tributarias para con los fiscos locales – provinciales o municipales – en el marco del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

BIBLIOGRAFIA.

Alberdi J. (1853). *Elementos del derecho público provincial para la República Argentina*. Imprenta del Mercurio.

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).

Borda G. (1999). *Tratado de Derecho Civil – Parte General*, t. I. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.

Borda G. (2008). *Tratado de Derecho Civil – Obligaciones*, t. II. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.

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.

Bulit Goñi, E. (2009). *Constitución Nacional y Tributación Local*, t. II. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc 2009.

Bulit Goñi E. (2015). *Prescripción*. Buenos Aires: Editorial Osmar D. Buyatti.

Calello C. (2014). Prescripción de tributos locales [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*, febrero, t. XXXV. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Casás, J. (1993). Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*, abril, t. XIII. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Christensen E., Monti S. (2010). Provincia de Buenos Aires. Acerca de las normas que establecen plazos de suspensión e interrupción de la prescripción más allá de lo establecido por el Código Civil. Su inconstitucionalidad. Nota al fallo “fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Microcontrol SRL y otros s/apremio provincial” (CApel. C ont. Adm. de Mar del Plata - 10/9/2009) [Versión Electrónica]. *Práctica y actualidad tributaria*, enero, t. XVII. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Condorelli E. (2015). *La caducidad de derechos en el nuevo Código Unificado y su implicancia en materia tributaria* [Versión Electrónica], presentado en oportunidad de desarrollarse las XLV Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas – CABA – en Mar del Plata con fecha 2, 3 y 4 de diciembre de 2015.

Coronello S., Iglesias Araujo F. (2015). La prescripción de los tributos locales [Versión Electrónica]. *Práctica y actualidad tributaria*, marzo, t. XXX. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Cristiani F., Vizcaíno F., Zunino R. (2010). Prescripción en materia tributaria provincial: una importante modificación del Código Tributario de la Provincia de San Juan [Versión Electrónica]. *Práctica y actualidad tributaria*, marzo, t. XVII. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Cristiani F., Vizcaíno F., Zunino R. (2009). Prescripción en materia tributaria provincial. La competencia de los Estados provinciales para legislar sobre prescripción [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*, diciembre, t. XXX. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Damarco, J. (2010). *Tratado Jurisprudencial y Doctrinario. Derecho Tributario. Procedimiento Tributario*, t I. Buenos Aires: Editorial La Ley.

De Gaspari L., Morello A. (1964). *Tratado del Derecho Civil*. Buenos Aires: Editorial TEA.

Debates del Soberano Congreso General Constituyente de la Constitución de la Confederación Argentina 1853, (Años 1853-1880) [1959], *Anales de Legislación Argentina*. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Díaz Ortiz J. (2015). El Código Civil y Comercial de la Nación, ley 26994 y el plazo de prescripción en normas tributarias locales – provinciales y municipales. *Revista Impuestos*, abril. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Etman G. (2016). La prescripción liberatoria de los tributos locales y el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*, enero, t. XXXVI. Buenos Aires: Editorial Errepar.

García Belsunce H. (1996). *La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

García Prieto H., Virgile L. (2016). La prescripción de los tributos locales y el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*, febrero, t. XXXVII. Buenos Aires: Editorial Errepar.

García Soriano M. (2016). Prescripción en materia tributaria. El Código Civil y Comercial nacional y las modificaciones introducidas en materia de prescripción de tributos locales [Versión Electrónica]. *La Ley Online*, febrero. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Gelli M. (2003). Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada. Buenos Aires: Editorial La Ley. 2ª ed. Ampliada y actualizada.

Gozaíni O. (2009). *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado y Anotado*. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Hutchinson T. (1979). La Caducidad del Procedimiento Administrativo. *Revista Régimen de la administración pública*, N° 12.

Karschenboim L. (2015). El nuevo Código Civil y Comercial y la aplicación de la prescripción liberatoria en los gravámenes locales [Versión Electrónica]. *Diario El Cronista*, 26 de mayo. Recuperado de <http://www.cronista.com>.

Kemelmajer de Carlucci, A. (2015). *La aplicación del Código Civil y Comercial a las relaciones y situaciones jurídicas existentes*. Santa Fe: Editorial Rubinzal Culzoni.

López Herrera E (2009). *Tratado de la prescripción liberatoria*. [2007]. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot. 2ª ed. Ampliada y actualizada.

Llambías J. (1997). *Tratado de Derecho Civil – Parte General*, t. II. Buenos Aires: Editorial Emilio Perrot.

Llambías J., Raffo Benegas P. (actualizador). (2006). *Tratado de Derecho Civil – Obligaciones*, t. III. Buenos Aires: Editorial Lexis Nexis.

Menna, J., Brandt, G. (2015). Aplicación anticipada del Código Civil y Comercial. Prescripción en materia de tributos locales [Versión Electrónica]. *La Ley Online*, junio. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Moisset de Espanés L. (1998). Obligaciones Naturales y Deberes Morales [Versión Electrónica]. *Anales N° 28, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Recuperado de <http://www.rajyl.es/publicaciones/anales-rajyl.aspx>. p. 393.

Murmis R. (2016). Donde manda la provincia, no manda la nación Argentina [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*, marzo, t. XXXVII. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Paloma N. (2015). La prescripción de los tributos locales en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación [Versión Electrónica]. *Práctica y actualidad tributaria*, mayo, t. IX. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Passarella J. (2014). El impuesto de sellos: Una nueva razón para afirmar que el debate generado a partir de “Filcrosa” no ha terminado [Versión Electrónica]. *La Ley Online*, marzo. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Planiol M. (1929). *Tratado elemental de Derecho Civil francés*. Madrid: Editorial Reus.

Polimeni P., Vidal Quera G. (2015). *Potestades de los fiscos locales para regular los aspectos de la extinción de la obligación tributaria – Especial referencia a la prescripción*, presentado en oportunidad de desarrollarse las XLV Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas – CABA – en Mar del Plata con fecha 2, 3 y 4 de diciembre de 2015.

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.

Revilla P. (2012). La cláusula de los códigos y la autonomía del Derecho tributario Provincial. *Práctica Profesional N° 158*, enero. Buenos Aires.: Editorial La Ley.

Rezzonico L. (1964). *Estudio de las Obligaciones*, t. II. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Rivera J.; Medina G. (2014). *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, t. VI. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley 2014.

Rosenberg E. (2014). La Prescripción Penal Administrativa en el “Ámbito Provincial”, [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*, noviembre, t. XXXV. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Sarmiento Emilio (2015). Prescripción de tributos locales: el primer precedente después del CCC [Versión Electrónica]. *Diario Ámbito Financiero*, 3 de noviembre. Recuperado de <http://www.ambito.com>.

Simesen de Bielke, S. (2015). Código civil y comercial unificado. Otras reflexiones sobre la prescripción en materia tributaria local [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*, septiembre, t. XXXVI. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Spisso R. (2015). Prescripción de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires [Versión Electrónica]. *La Ley CABA*, agosto. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Spota A., Leiva Fernández L. (actualizador) (2009). *Prescripción y Caducidad. Instituciones del Derecho Civil*. Buenos Aires: Editorial La Ley. 2ª ed. Actualizada y ampliada.

Versión taquigráfica de la sesión especial de fechas 27 y 28 de noviembre de 2013 efectuada por la Cámara de Senadores de la Nación.

Ziccardi H., Cucchiatti M. (2015). Impuestos provinciales. Prescripción. A propósito del nuevo Código Civil y Comercial [Versión Electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar*. Buenos Aires: Editorial Errepar.

JURISPRUDENCIA.

“Aerolíneas Argentinas c/ Pcia. de Buenos Aires”, CSJN, 13/11/1986.

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

“Bernardino Rivadavia Soc. Coop. de Seguros Ltda. c/ Tossounian, Carlos” Cámara Nacional Civil en pleno, 28/09/1976.

“Bora SCA c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad”, CSJN, 03/08/2010.

“Bristol Myers Squibb Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto”, Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, sala contenciosoadministrativa, 03/03/2004.

“Bruno Juan Carlos c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad”, CSJN, 06/10/2009.

“Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)”, CSJN, 26/03/2009.

CC0001 LZ 67.330 RSD 43-10, S 25/03/2010 Juez Taberero (SD) in eternum.

CSJN, 13/12/1998, Fallos: 311:2646

Dictamen de la Procuración General de la Nación, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Petrolera Mar del Plata SA y otros s/apremio provincial”, 05/06/2014.

Dictamen del Procurador General de la Nación, “Giménez Vargas Hnos. S.CeI c/ P. Ejecutivo Pcia. de Mendoza s/ inconstitucionalidad y contencioso administrativo”, CSJN, 09/12/1957.

“Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Brito Edmundo – Presentación Múltiple Fiscal, Expte. 1389987/36”, Juzgado de 1ª Instancia Civil c. Competencia en Ejecuciones Fiscales N° 2, 18/09/2015.

“Dirección General de Rentas c/ Pickelados Mendoza SA s/apremio”, CSJN, 05/08/2014.
“Dictamen de Procuración General de la Nación” 04/02/2014.

“Dirección de Rentas de La Provincia de Córdoba c/ Héctor Messio y Cía. S.R.L.”, Cámara 3a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba, 18/02/2010

“Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Ingaramo Nora Lía – Presentación Múltiple Fiscal – Recurso de Apelación – Recurso de Casación”, TSJ de Córdoba, 12/05/2015.

“Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Torti, Mario Héctor s/ presentación múltiple fiscal” Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de 4a Nominación de Córdoba, 08/09/2011.

“Estado Provincial c/ Olivares Mediterráneos S.A.”, Corte de Justicia de la Provincia de Catamarca, 14/09/2009.

Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344.

Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344.

“Fata, Soc. de Seguros Mutuos c/ Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 12/10/1976.

“Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30/09/2003.

“Fisco de la Provincia c/ Luis Alberto Dalmaso”, Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contenciosoadministrativo de 1a Nominación de Río Cuarto, 02/03/2011.

“Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés”, Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, sala civil y comercial, 13/11/2009.

“Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés”, CSJN, 01/11/2011.

“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Escudero, Jorge Roberto. Apremio”, Sup. Corte Just. Bs. As., 14/07/2010.

“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Microcontrol SRL y otros s/ apremio provincial”, Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata, 01/09/2009.

“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Transportes Metropolitanos General San M. s/ Apremio Provincial”, Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, 06/10/2015

“Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Federico Llosa – Apremio”, TSJ de Córdoba, 29/05/1996.

“Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Ferreyra, Hugo Alberto s/ ejecutivo”, Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contenciosoadministrativo de 1a Nominación de Río Cuarto, 18/04/2012.

“Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Zarate, Gustavo Alberto s/ ejecutivo fiscal recurso de apelación”, Cámara 8a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba, 20/10/2011.

“Fornaguera Sempe, Sara Stella y Otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, 23/10/2015.

“GCBA c/ AGM Argentina S.A. s/ ejecución fiscal – Ingresos Brutos Convenio Multilateral”, Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria de la Ciudad de Buenos Aires, 09/03/2015.

“GCBA c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal – radicación de vehículos”, CSJN, 06/12/2011.

“Laboratorios Bagó SA c/ Municipalidad de Río Cuarto s/contencioso administrativo – recurso de casación”, Tribunal Superior de Justicia de Córdoba –Sala Contencioso Administrativa, 13/08/2009.

“Liberti, Atilio César (suc) s/ inscripción”, CSJN, 10/08/1956.

“Lorenzo Larralde y Otros s/ demanda de inconstitucionalidad”, CSJN, 02/03/1959.

“Marbury Vs. Madison”, Corte Suprema de Estado Unidos de Norteamérica, 24/02/1803.

“Marini, Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ej. fisc. - avalúo”, Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, 22/10/2013.

“Martinez y Esquivel, Dora R. y otros c/ Fisco de la Provincia (La Pampa) s/ demanda contenciosoadministrativa”, CSJN, 04/12/1967

“Municipalidad de Resistencia c/Lubricom SRL s/ejecución fiscal”, CSJN, 08/09/2009.

“Provincia del Chaco c. Rivero, Rodolfo Aníbal s/apremio”, CSJN, 01/11/2011.

“Reggi, Alberto s/art. 302 CP”, CSJN, 10/05/1999. Fallos: 275:241.

SCBA, LP B-64204 RSD-181-14 S 13/08/2014, Juez Hitters (SD); SCBA LP B-52180 S 10/12/1991, Juez Vivanco (SD); SCBA, LP B-52442 S 03/12/1991, Juez Negri (SD).

“Schlenker, Alan s/recurso de casación”, C. N. Casación Penal - Sala I, 22/6/2011.

“Seco Aurelia, E.”, CSJN, 08/09/1992.

“Sociedad Cooperativa Transporte Automotor Litoral Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires y otros”, CSJN, 27/10/1994.

“Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR s/ Recurso de Inconstitucionalidad – queja”, TSJCABA, 17/11/2003.

“Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ Gobierno Nacional – D.G.I.”, CSJN, 15/10/1981.