



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**TESINA PARA ACCEDER AL TITULO DE: ESPECIALISTA EN TRIBUTACIÓN**

**LA PRESCRIPCIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES  
EN EL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA  
NACIÓN**

**Ab. Pablo David Moine**

**DIRECTORA: Cra. Especialista Graciela Carmen Bellandi**

**RÍO CUARTO, AGOSTO DE 2019.**

## ÍNDICE

<b>I.- ASPECTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>3</b>
<b>I.A.- ABSTRACT .....</b>	<b>3</b>
<b>I.B.- OBJETIVOS .....</b>	<b>4</b>
<b>I.C.- METODOLOGÍA.....</b>	<b>4</b>
<b>II.- INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>III.- LOS INSTITUTOS DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD. SUS ORÍGENES, FUNDAMENTOS E IMPLICANCIAS .....</b>	<b>7</b>
<b>III.A.- ASPECTOS GENERALES .....</b>	<b>7</b>
<b>III.B.- DIFERENCIAS ENTRE LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD. SU DESARROLLO EN EL NUEVO CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN .....</b>	<b>9</b>
<b>IV.- LA PRESCRIPCIÓN EN LA ÓRBITA TRIBUTARIA.....</b>	<b>11</b>
<b>IV.A.- ASPECTOS GENERALES Y ANTECEDENTES. ALCANCE DE LA AUTONOMÍA LEGISLATIVA DE LAS PROVINCIAS .....</b>	<b>11</b>
<b>IV.B.- LA CONCEPCIÓN CIVILISTA VS. A CONCEPCIÓN PUBLICISTA. SU RECEPCIÓN EN LA DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA .....</b>	<b>14</b>
<b>V.- LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL EN LA REPUBLICA ARGENTINA EN MATERIA DE AUTONOMÍA TRIBUTARIA Y PRESCRIPCIÓN.....</b>	<b>20</b>
<b>V.A.- UN REPASO POR LAS CAUSAS MÁS EMBLEMÁTICAS.....</b>	<b>20</b>
<b>V.B.- LA CAUSA FILCROSA. UN LEADING CASE EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS .....</b>	<b>24</b>
<b>V.C.- LA RESPUESTA DE LA POSICIÓN AUTONOMISTA. EL TRIBUNAL SUPERIOR DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES Y UNA DEFENSA A LA CORRIENTE IUSPUBLICISTA .....</b>	<b>28</b>
<b>V.D.- CRÍTICAS DOCTRINARIAS AL FALLO “FILCROSA” .....</b>	<b>33</b>
<b>VI.- EL COMIENZO DE UNA NUEVA ERA. LA SANCIÓN DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.....</b>	<b>37</b>
<b>VI.A.- ANÁLISIS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA REFORMA INTRODUCIDA.....</b>	<b>38</b>

<b>VI.B.- ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DE LA REFORMA. LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL ANTEPROYECTO .....</b>	<b>42</b>
<b>VII.- VOCES DOCTRINARIAS EN EL MARCO DE LA REFORMA Y LAS CUESTIONES A RESOLVER.....</b>	<b>55</b>
<b>VII. A.- PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN. EL CÓMPUTO A LA LUZ DE LAS NORMAS DE TRANSICIÓN .....</b>	<b>56</b>
<b>VII.B.- ASPECTOS ESENCIALES DE LA PRESCRIPCIÓN Y EL LÍMITE A LAS FACULTADES PROVINCIALES.....</b>	<b>57</b>
<b>IX.- BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>66</b>

## **I.- ASPECTOS METODOLÓGICOS**

### **I.A.- ABSTRACT**

Una de las cuestiones que mayor controversia generó en la reforma que dio origen al Código Civil y Comercial (de ahora en adelante CCCN) ha sido lo relativo a la prescripción de los tributos locales en cuanto a la incorporación de normas que reconocen ciertas facultades a los fiscos locales.

El objetivo de la realización del presente trabajo es el análisis de la mencionada reforma en cuanto al instituto de la prescripción en la materia *ut supra* detallada. Lógicamente, el abordaje de dicha figura será en su faceta liberatoria y entendiendo que la misma se configura como un modo de extinción de una acción por el transcurso del tiempo.

Sin dudas uno de los tópicos con mayor discusión tanto en la doctrina como en la jurisprudencia ha sido lo relacionado a las potestades tributarias de los fiscos locales. Si bien no se discuten las facultades tributarias de los mismos, no podemos desconocer los largos debates que se propician en torno a la existencia de las herramientas legales y constitucionales con las que estos cuentan para legislar en materia de plazos, cómputo de estos y causales de interrupción y suspensión

Las incertidumbres planteadas generaron serios debates, a tal punto, que se ha cuestionado la constitucionalidad de la reforma por una supuesta violación al art. 75 inciso 12) de la Constitución Nacional.

La consolidada doctrina “Filcrosa” impulsada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido puesta en tela de juicio a partir de la reforma. Ello ha abierto un nuevo escenario en el que aún resta conocer la opinión de

nuestro máximo Tribunal al respecto. Tanto la doctrina como algunos tribunales provinciales han emitido opinión sobre la reforma efectuada. Por una parte, han surgido corrientes que enaltecen los resultados alcanzados por el nuevo CCCN, pues tienden a fortalecer la autonomía de las provincias mientras que, en el sentido contrario, otros reflexionan que a partir de su entrada en vigencia se restituyeron facultades a las provincias que ya correspondían a la Nación y así lo determinaba nuestra Carta Magna.

Las novedades traídas por la reforma, la contraposición de las corrientes doctrinarias expuestas y el silencio que aún guarda el máximo Tribunal de nuestro país en la temática propuesta, generó una situación de incertidumbre que merece ser tratada, pues de lo contrario se incurriría en un marco de inseguridad jurídica de alto riesgo en la relación entre el fisco y contribuyentes.

### **I.B.- OBJETIVOS**

El objetivo de la realización del presente trabajo es el análisis de la figura de la prescripción de los tributos locales en el marco del nuevo CCCN y las facultades allí reconocidas a los fiscos locales para regular en materia de plazos a los fines de determinar la constitucionalidad de la norma incorporada.

Las conclusiones permitirán establecer si la reforma ha traído la claridad que la temática requería o si, por el contrario, ha generado una mayor incertidumbre en cuanto a las facultades con las que cuentan los fiscos locales en materia tributaria.

### **I.C.- METODOLOGÍA**

Para el diseño del presente trabajo se apelará al método explorativo. Dicha decisión se fundamenta en la consideración de este como el más

idóneo para abordar el tema propuesto. Se procurará profundizar en el conocimiento del tema, y obtener la información indispensable para su elaboración.

Se propone una investigación de tipo documental y con remisión bibliográfica. Las fuentes que nutrirán el desarrollo del trabajo son libros, jurisprudencia, publicaciones periódicas, tesis, normas, compendios de artículos y demás publicaciones.

Asimismo, se procederá al análisis de antecedentes históricos, legislativos, doctrinarios, jurisprudenciales y su repercusión en la reforma introducida a la legislación civil de nuestro país. En igual sentido, se pondrá como materia de análisis los aportes doctrinarios y jurisprudenciales con relación a la problemática que puede llegar a desencadenar la mentada reforma.

Del mismo modo, se efectuará un análisis comparativo de la cuestión debatida tomando como punto de inflexión la nueva norma y los proyectos elaborados previo a su sanción.

## **II.- INTRODUCCIÓN**

La naturaleza del ser humano y su comportamiento a lo largo de toda su existencia ha puesto en evidencia su resistencia a determinados cambios. Sin embargo, como bien sostenía el matemático y filósofo francés Blaise Pascal *“Nuestra naturaleza consiste en el movimiento; el reposo absoluto es la muerte”*. La puesta en vigencia del CCCN ha resultado tan controversial como necesaria, trayendo consigo importantes cambios en la vida de los ciudadanos argentinos. Su implementación trajo mucha polémica, pues, a pesar de haber sufrido modificaciones sustanciales con el correr de los años, el Código Civil desarrollado por el brillante legista cordobés Dámaso Simón

Dalmacio Vélez Sarsfield rigió los aspectos privados de nuestra vida en sociedad desde el día uno de enero del año mil ochocientos setenta y uno hasta el día treinta y uno de julio del año dos mil quince, razón por la cual existió siempre un fuerte apego al mismo. Asimismo, significó la unificación de la normativa civil con la comercial, suprimiéndose de este modo el Código de Comercio.

Si bien no es propósito de este trabajo cuestionar la autonomía del derecho tributario, la cual resulta irrefutable a tenor de la estructura sobre la cual se desarrolla, no podemos negar las repercusiones que éste ha sufrido como consecuencia de las grandes modificaciones introducidas en el ámbito del derecho privado.

Uno de los institutos que trascienden la esfera del derecho privado y derecho público es el de la prescripción, materia en la cual se adentrará el presente trabajo con la finalidad de comprender cómo es que la misma ha repercutido a partir de la mencionada reforma en aspectos tributarios que ya lucían en cierto modo consolidados a la luz de la normativa derogada, tal como sucedía en relación con los tributos locales. Con la implementación de los artículos 2532 y 2560 en el CCCN se puede observar el apartamiento tanto del mandato constitucional, así como también de la doctrina consolidada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación durante más de una década.

Asimismo, la reforma ha sido cuestionada en términos de validez constitucional, circunstancia que también será puesta bajo análisis. Para ello, corresponde interpretar el alcance del art. 75 inc. 12 de nuestra Constitución Nacional y los artículos citados previamente y de esta manera dilucidar si la nueva normativa implica retornar a las provincias las facultades delegadas

por la cláusula de los códigos o si se trata simplemente de un mero reconocimiento otorgado a los poderes legislativos provinciales y municipales para reglamentar determinados aspectos.

En consecuencia, a continuación, se procederá a efectuar un análisis pormenorizado de las modificaciones introducidas por el CCCN en materia de prescripción de tributos locales, para luego analizar en detalle los fundamentos y la potencial incidencia práctica de la referida innovación.

### **III.- LOS INSTITUTOS DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD. SUS ORÍGENES, FUNDAMENTOS E IMPLICANCIAS**

#### **III.A.- ASPECTOS GENERALES**

El antiguo Código Civil en su artículo 3497 hacía referencia al instituto de la prescripción. Allí disponía lo siguiente: *“Los derechos reales y personales se adquieren y se pierden por la prescripción. La prescripción es un medio de adquirir un derecho, o de libertarse de una obligación por el transcurso del tiempo”*. Asimismo, el artículo 3949 del Código Civil con relación a la prescripción liberatoria definía: *“La prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el solo hecho que el que la entabla, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere”*. Dicha conceptualización ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina puesto que se ha entendido que la misma no es un medio de extinción de obligaciones sino de la acción del acreedor para exigir su cumplimiento.

Doctrina especializada en la materia, como el autor de De Diego (2008), define la prescripción como un plazo por medio del cual se extingue la acción que puede articular un sujeto transformándose, al transcurrir el mismo, en una obligación natural. Si bien el Código de Vélez regulaba sobre las dos



clases de prescripción en el artículo 3947, no dejaba de tratarse de dos modalidades distintas del mismo instituto en el cual el tiempo generaba un efecto trascendental. Como se observa, un factor clave con relación a los mencionados institutos es el tiempo, el cual juega un rol esencial en el campo del derecho, ya sea para crear o extinguir situaciones jurídicas.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia nacional, tiene dicho que la finalidad de la prescripción reside en la conveniencia general de concluir situaciones inestables y dar seguridad y firmeza a los derechos, aclarando la situación de los patrimonios ante el abandono que la inacción del titular hace presumir (Fallos 318:1416)<sup>1</sup>.

Sobre la base de lo desarrollado puede entenderse que la prescripción liberatoria genera en favor del deudor la posibilidad de impedir el cobro compulsivo de su deuda por haber dejado el acreedor transcurrir los plazos legales sin que haya impulsado previamente dicho cobro; mientras que la prescripción adquisitiva es uno de los modos de adquirir el dominio de un inmueble o mueble por haber cumplido con el requisito del transcurso del tiempo y haberlo poseído en forma pacífica, publica e ininterrumpida.

Por otra parte, la caducidad es un instituto que implica la existencia de una situación en la cual, contándose con el derecho de ejercer un acto jurídico, el mismo no es ejercido dentro de un lapso perentorio resultando de ello la pérdida de dicho derecho y por lo tanto la posibilidad de entablar la acción correspondiente. De Diego (2008) la conceptualiza como una forma de que se extinga un derecho por el transcurso de plazos cortos, que se fijan en forma expresa en distintos institutos. Asimismo, Alterini, Ameal y López Cabana (1989) sostienen que en el mecanismo de la caducidad también

---

<sup>1</sup> Fisco Nacional - DGI c. Compañía de Seguros del Interior SA s/ ejecución fiscal", 10/08/1995.

incide el transcurso del tiempo en el cual el titular permanece inactivo. Pero, en este caso, se extingue el derecho –no la acción- y, consiguientemente, no subsiste obligación natural alguna. Esta última postura se encuentra en consonancia con la idea de que la prescripción determina la extinción de la acción y no del derecho, la cual permanece como obligación natural. Entienden quienes sostienen la última tesis que, si el efecto de la prescripción es la extinción de la acción, no se podría encasillar a la misma como un instituto de fondo, pues lo asimilan a una figura netamente procesal, lo cual habilitaría la facultad de legislar al respecto por parte de las legislaturas locales.

### **III.B.- DIFERENCIAS ENTRE LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD. SU DESARROLLO EN EL NUEVO CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN**

Vale remarcar que las antiguas legislaciones no distinguían entre la caducidad y la prescripción, lo que dificulta efectuar un análisis de tipo histórico entre ambas instituciones. En el campo jurisprudencial se ha planteado que ambas figuras, pese a las diferencias que las distinguen, tienen en común la finalidad de castigar, aunque con distinta severidad, a quien evidencia desidia en la atención de sus intereses<sup>2</sup>.

Si bien tanto prescripción como caducidad operan en el plano de la eficacia del acto o del derecho sobre el que se proyectan, existen una serie de distinciones que resulta menester destacar. Durante la vigencia del Código de Vélez dichas diferencias fueron objeto de estudio por parte de la doctrina como consecuencia de la inexistencia de normas específicas que permitan su identificación de manera precisa. Sin embargo, con el CCCN la perspectiva

---

<sup>2</sup> CNFedContAdm, Sala II, 6/3/84, ED, 111-408.

es otra, pues se permite vislumbrar a la caducidad como un instituto terminante en cuanto a ciertos derechos, otorgándose un régimen específico, el cual se encuentra incorporado en los arts. 2566 a 2572 del mencionado plexo normativo. El plazo de caducidad es aquél dentro del cual se debe realizar un hecho (positivo o negativo) o un acto, que dará nacimiento o consolidará un derecho o una acción; vale decir que durante el plazo de caducidad deberá necesariamente cumplirse el acto de que se trate para que surta sus efectos jurídicos, y, correlativamente, que no realizado el mismo en tiempo propio, quedará definitivamente cerrada la posibilidad de practicarlo ya eficientemente<sup>3</sup>.

La nueva legislación incorporó en el libro sexto, título primero, capítulos segundo, tercero y cuarto lo referido a los institutos de la prescripción y caducidad. Vale destacar que lo atinente a la diferenciación entre ambas instituciones se ha tornado complejo ya que, si bien no quedan dudas con respecto a lo que prevén los capítulos previamente mencionados sobre cada figura en particular, se han multiplicado los supuestos de la caducidad. En consecuencia, se ha producido una nivelación en la cantidad de casos entre ambas figuras. La inclusión en el nuevo CCCN de un capítulo dedicado exclusivamente al instituto de la caducidad resulta una novedad, pues al no haber sido una cuestión legislada en el Código de Vélez Sarsfield, para su aplicación se requería una revisión de los distintos supuestos allí contemplados.

A los fines de un mejor análisis de las diferencias existentes entre estas figuras es necesario hacer hincapié en el factor tiempo. El plazo de caducidad, a diferencia del previsto para la prescripción, no se interrumpe, ni

---

<sup>3</sup> Cfr. Cám. Apels. Trelew, Sala A, 29/4/2015, "URQUIZA, Paola Valeria c/ Prevención ART S.A. s/ Accidente de Trabajo (Sistémico)" (Reg. Sent. 11/2015 SDL), sist. Eureka y elDial.com, voto Dr. López Mesa.

se suspende, ni se dispensa. El profesor de obligaciones López Mesa (2015) nos enseña que en la prescripción el derecho nace con duración indefinida y sólo se pierde cuando se constata que ha habido negligencia en usarlo por parte del derechohabiente. En cambio, en la caducidad, el derecho ya nació sometido a un término de duración prefijado y que no resulta susceptible de extensión, prescindiéndose de toda apreciación de la eventual negligencia de su titular. Asimismo, el plazo de caducidad podría pactarse de modo convencional; en cambio el plazo de prescripción tiene su fuente en la ley en la totalidad de los casos. Otra diferencia que encontramos a partir del análisis propuesto es que en la caducidad la pérdida del derecho por el transcurso del plazo para su ejercicio acarrea también el agotamiento de la acción.

Concluyendo en esta contraposición que se efectúa en torno a los institutos de la prescripción y la caducidad, podemos decir que encontramos en la primera un fundamento que tiene su raíz en una negligencia relacionada al titular del derecho en juego, lo cual la diferencia de la caducidad, ya que en ella existe un interés jurídico tan categórico que ha sido resguardado por el derecho con prescindencia e independientemente de la posibilidad de actuar del mencionado titular.

#### **IV.- LA PRESCRIPCIÓN EN LA ÓRBITA TRIBUTARIA**

##### **IV.A.- ASPECTOS GENERALES Y ANTECEDENTES. ALCANCE DE LA AUTONOMÍA LEGISLATIVA DE LAS PROVINCIAS**

Si bien se ha hecho hincapié sobre la prescripción en relación con la normativa civilista de nuestro país, no podemos obviar que la misma también está prevista por normativa de tipo fiscal tanto nacional como provincial. Por un lado, se puede encontrar a la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683), la cual regula las distintas etapas procesales en el campo de los

tributos nacionales. Sin embargo, resulta imprescindible hacer foco en las disposiciones correspondientes a las provincias, pues allí existió un conflicto latente y notorio que despertó grandes discrepancias en el ámbito doctrinario llegando incluso a ser tema de tratamiento por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fallos que más adelante se tratarán.

Recordamos que, en el marco del Código Civil derogado, más precisamente en su artículo 4027 inc. 3 se sostenía lo siguiente: *“Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos:(...) 3º) De todo lo que debe pagarse por años o plazos periódicos más cortos”*. Sin perjuicio de ello, las provincias en sus respectivos códigos tributarios también desarrollaban normas relativas a los plazos vinculados a la prescripción e incluso algunas de ellas regulaban sobre causales de prescripción que la máxima normativa civil no preveía. A modo de ejemplo, el Código Fiscal de la provincia de Salta reza en su artículo 91: *“Las acciones del fisco para determinar y exigir el pago de obligaciones fiscales como así para aplicar y hacer efectivas las multas, prescriben: a) Por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y en el Impuesto Inmobiliario y a los Automotores; b) Por el transcurso de diez (10) años en el caso de contribuyentes no inscriptos”*.

De una simple lectura del anterior párrafo se desprende la existencia de un conflicto normativo que permaneció vigente durante varios años.

Resulta imprescindible ponderar lo previsto por el artículo 121 de la Constitución Nacional, pues allí radica el eje de la cuestión. A partir de su análisis se permite dilucidar hasta qué punto puede una provincia ejercer determinadas facultades. Dicho artículo prevé lo siguiente: *“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”. Esta norma manifiesta cierta correlación con el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, en la cual se resuelve que corresponde al Congreso de la Nación “...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”.*

Los artículos previamente citados han sido históricamente objeto de debate en cuanto a su interpretación y alcance. Del análisis de ellos surgen diferentes posturas en relación con la potestad con las que cuentan las legislaciones locales, ya sean provinciales o municipales, a los fines de fijar normativas contrarias a las estipuladas en la legislación nacional de fondo. Llevado esto a la esfera tributaria la pregunta de la cual se podría partir es la siguiente: ¿pueden los fiscos locales, en el ámbito del derecho tributario local, reglar institutos que ya han sido normados por los códigos nacionales de manera distinta a como estos lo han hecho?

A los fines de valorar las facultades con las que cuentan las legislaturas locales para regular en determinados aspectos, sobre todo en materia de prescripción, resulta esencial determinar la naturaleza jurídica de dicho instituto. Si encuadramos a la misma como un medio de extinción de la acción para exigir el derecho, entonces se asimilaría a un instituto de naturaleza

procesal, por lo que las provincias contarían con la atribución de legislar sobre ella. En cambio, si suponemos que se trata de un medio de extinción de un derecho por el transcurso del tiempo, se encasillaría como un instituto de tipo sustancial, razón por la cual todo lo relativo a ella debería ser regulado por el Congreso Nacional en la medida en que nos enrolemos bajo la tesis civilista, pues de lo contrario, es decir de avalar la tesis autonomista, se reconocería dicha potestad a las legislaturas locales, cuestión sobre la que se profundizará a continuación.

#### **IV.B.- LA CONCEPCIÓN CIVILISTA VS. LA CONCEPCIÓN PUBLICISTA. SU RECEPCIÓN EN LA DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA**

A partir de lo que se ha expuesto precedentemente podemos plantear la existencia de dos paradigmas. Por un lado, tenemos la postura civilista, la cual avala la idea de que los códigos de fondo son imperantes con relación a las leyes tributarias locales, y por el otro costado surgen los juspublicistas, quienes sostienen y ratifican la idea de la autonomía del derecho tributario. Por otra parte, y como tercera posición se sostiene la preferencia por la existencia de determinadas normas sustantivas sobre la legislación provincial, ya que su predominancia implica la consagración de principios generales del derecho. Se propone trasladar el análisis de lo expuesto en relación con las facultades reconocidas a las legislaturas locales para crear normas en el ámbito tributario local.

La tesis iusprivatista se caracteriza por hacer prevalecer las disposiciones del Código Civil por sobre aquellas incorporadas en las normas tributarias locales. Es decir, defiende la imposición del derecho común previsto en la norma de fondo por encima de la legislación local en virtud del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Esta corriente comprende que la facultad con la que cuenta el Congreso Nacional para dictar los códigos de

fondo genera un marco de ilegitimidad para el caso de que existan normas tributarias locales regulatorias de un determinado instituto jurídico, como puede ser la prescripción, de una manera distinta a la establecida por el Código Civil.

En idéntico sentido, Carnota (2000), afirma que el régimen de la propiedad privada está previsto en el Código Civil en función del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Asimismo, sostiene el referido autor que dicho corpus extiende o proyecta su capacidad reguladora a las deudas tributarias y en particular a su plazo de prescripción.

De igual forma, el autor agrega que por más que las normas de cada provincia, relativas a impuestos provinciales, determinen lapsos más prolongados de extinción de obligaciones, prevalece la necesaria uniformidad que suministra el Código Civil en la materia. Esta posición se basa en que la prescripción es un instituto de orden público creado para dar estabilidad y firmeza a los actos y negocios, sin distinciones, ostentando dos elementos fundamentales: la inacción de quien puede reclamar y el transcurso del tiempo. Aspectos estos que, considerando no sólo la utilidad social del instituto sino su regulación propia de la legislación común, no pueden quedar librados a tantas normas e interpretaciones como jurisdicciones puedan y deban intervenir en el conflicto entre un acreedor y su deudor.

Por su parte, Abalos (2013) resume esta postura en que los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional de fondo; consecuentemente, no cabe a las provincias – ni a los municipios– dictar leyes incompatibles con lo que esa legislación común establezca. Asimismo, sostiene la referida autora que la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer



las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los distintos modos de extinción de las obligaciones.

En contraposición se desarrolla la corriente iuspublicista o localista. La misma comprende que existe un sistema de distribución de las potestades tributarias. Fue defendida por gran parte de la doctrina y la mayoría de los tribunales locales. Apostolidis (2016) remarca, cuando se refiere a los defensores de esta corriente, que la Constitución Nacional otorga potestad tributaria normativa a la Nación, a las provincias, a la Ciudad de Buenos Aires y a los municipios; los cuales podrán, cada uno en la esfera específica de sus propias competencias, establecer tributos y regular todos los aspectos esenciales de los hechos imponibles -material, subjetivo, temporal, cuantitativo, etc. Indica el referido autor al interpretar a los defensores de la corriente publicista que todos los aspectos involucrados en la fiscalización, determinación, percepción y cobro compulsivo, incluida la prescripción, de los tributos locales; esto es, la potestad tributaria aplicativa, también es atribución de los entes locales que conservan sus facultades sobre el derecho tributario sustantivo. Se trata, en todo caso, de la regulación de facultades propias de las administraciones tributarias locales que constituyen materia de derecho administrativo; por lo tanto, de carácter eminentemente local.

Afirma la doctrina publicista en palabras de García Belsunce (1996) que la uniformidad o unidad de la legislación nacional no es un precepto, declaración o garantía constitucional, sino una forma de concretar el amplio mandato, de naturaleza más política que jurídica, que surge de su preámbulo, lo cual no se encontraría bajo riesgo para el caso de que la legislación tributaria provincial se aparte de la legislación de fondo en la medida que de

ella no surja una violación evidente de las declaraciones, derechos y garantías constitucionales.

De lo expuesto se puede inferir que la teoría iuspublicista tiende a salvaguardar las potestades de las provincias, postulado al cual arriba a partir de la interpretación de que la delegación de facultades al Congreso Nacional no ha sido en términos absolutos.

Esta tesis reafirma la autonomía del derecho tributario en su conjunto. Villegas (1999) plantea en el análisis de esta postura que las provincias — dentro de sus poderes reservados— cuentan con amplias facultades para legislar en materia de derecho tributario local con el único límite del respeto a los derechos y garantías establecidos por la Constitución Nacional a favor de los contribuyentes.

Espósito (2018) reafirma los postulados de esta teoría, pues entiende que no existe una relación de subordinación respecto al derecho privado. Manifiesta que el Código Civil fue dictado solo para regir de modo uniforme las relaciones de derecho privado, sin que se pueda convertir en un obstáculo para el pleno ejercicio del federalismo, limitando las facultades tributarias de las provincias, en tanto se trata de dos ámbitos (el civil y el fiscal) que no se superponen ni colisionan.

En consecuencia, esta tesis defiende la autoridad de las provincias a los fines de la creación de tributos en su marco territorial, así como también lo relativo a los medios para efectivizar la carga tributaria.

En cuanto a la tercera posición o teoría intermedia, cabe resaltar que la misma reconoce la autonomía del derecho tributario, sin embargo, encuentra límites en aquellos principios derivados de los derechos y

garantías reconocidos en la Constitución Nacional y siempre teniendo en miras, principalmente, la garantía de razonabilidad.

Así como la doctrina ha receptado los principios elaborados por los paradigmas puestos aquí en discusión, la jurisprudencia también ha nutrido el debate mediante numerosas resoluciones, por lo tanto, resulta necesario hacer un breve repaso por alguno de los supuestos más emblemáticos.

Retrocediendo al año mil ochocientos ochenta y dos puede mencionarse la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “La Sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield”, la cual asentó las bases para el desarrollo de la postura iusprivatista, aunque no por mucho tiempo. En dicho resolutorio la Corte dictaminó que el gravamen del diez por ciento a favor del Consejo General de Educación de la Provincia de Buenos Aires, que recaía sobre toda herencia o legado a favor de terceros extraños, implicaba la creación de un derecho sucesorio o legítima forzosa que el Código Civil no preveía y, por tanto, la norma impositiva local lo modificaba y ampliaba. Por lo tanto, se consideró a dicha gabela como inconstitucional, en consonancia con los principios rectores de la corriente iusprivatista.

Posteriormente, más precisamente en el año mil novecientos cincuenta y nueve, la Corte resolvió en el marco del fallo “Larralde, Lorenzo y otros s/demanda de inconstitucionalidad” (Fallos 243:98) sobre la base de los preceptos esgrimidos por la corriente iuspublicista, tal cual se observa en la siguiente transcripción: *“La delegación que han hecho las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, solo significa que aquellas, en lo que respecta a los Códigos Civil, y de Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que,*

*además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de derecho público que no se desprendieron en beneficio de la Nación*<sup>4</sup>. Este decisorio significó un verdadero afianzamiento de la teoría iuspublicista en la jurisprudencia nacional.

Por último, e ingresando ya al instituto de la prescripción, resulta conveniente detallar lo resuelto por la Corte Suprema de nuestro país en el año mil novecientos treinta y seis en los autos caratulados “Diehl de Miguens Da. María c/Provincia de Buenos Aires” (Fallos 176:115). En dicho decisorio se resolvió que el plazo de prescripción para interponer la acción de repetición de impuestos no podía determinarse por una ley provincial ya que nunca una ley local podría derogar los plazos determinados por las leyes sustantivas emanadas del Congreso Nacional.

Por su parte, Almada (2016) recuerda que la Corte Suprema de la Nación ha reconocido amplias facultades en materia tributaria a las provincias. En estas condiciones, desde sus orígenes, ha sostenido que no es objetable “la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 -hoy art. 126- de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419)” (Fallos: 235:571, entre muchos otros).

---

<sup>4</sup> “Lorenzo Larralde y otros” – CSJN – 2/3/1959 en Fallos 243:98.

Cabe resaltar que, sin perjuicio del reconocimiento efectuado por la Corte en materia de potestades tributarias a las provincias, la discusión se plantea en relación al alcance de la delegación prevista por el art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional para, de este modo, determinar si en materia de prescripción liberatoria en el campo de los tributos locales se trata de un poder delegado o reservado por las provincias.

Sin perjuicio de las distintas resoluciones dictadas por la Corte en materia de prescripción de tributos locales, no se logró adoptar un criterio unánime en esta materia, pues las distintas posturas fueron imponiéndose de modo alternado hasta la sentencia consagratoria del fallo “Filcrosa S.A.”.

## **V.- LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL EN LA REPUBLICA ARGENTINA EN MATERIA DE AUTONOMÍA TRIBUTARIA Y PRESCRIPCIÓN**

### **V.A.- UN REPASO POR LAS CAUSAS MÁS EMBLEMÁTICAS**

A los efectos de profundizar lo enunciado en el apartado anterior, resulta conveniente introducirse en el camino que ha recorrido la jurisprudencia de nuestro país tanto en materia de autonomía de las provincias a la hora de legislar como en lo relativo a la prescripción de tributos locales. En consecuencia, a continuación, se desarrollará un repaso por las causas judiciales más trascendentes.

En la causa “Liberti, Atilio César (Suc.) s/inscripción” (Fallos 235:571) del año mil novecientos cincuenta y seis, el tema en discusión versaba sobre si las provincias podían gravar la transmisión hereditaria del causante en una sociedad colectiva o de responsabilidad limitada, con bienes en ellas y asiento en otra jurisdicción territorial donde también se hallaba domiciliado aquél al momento de su fallecimiento. En dicho contexto, la Corte resolvió que el poder impositivo de las provincias y del gobierno nacional en sus

ámbitos territoriales respectivos no puede ser absoluto y el poder del uno debe cesar donde comienza el poder del otro. Asimismo dictaminó que las provincias poseen facultades para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña. Se trató de un pronunciamiento que apuntó a conciliar la unidad jurídica nacional con la autonomía impositiva de las provincias. Asimismo, se sostuvo que, si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, deberán reconocer dicha prevalencia sin dictar normas contradictorias.

Otra resolución que merece ser valorada se dio en las actuaciones “Giménez Vargas Hnos. SCel c/P. Ejecutivo Pcia. De Mendoza” (Fallos 239:343) en el año mil novecientos cincuenta y siete. Allí se previó que, de plantearse un conflicto entre normas dictadas por las provincias y la Nación, para dirimirlo es necesario, en primer lugar, preguntarse a qué jurisdicción corresponde la facultad de regulación sobre esa cuestión, teniendo en cuenta que las provincias se reservaron tal atribución con excepción de determinadas materias que fueron delegadas. En esta causa la Corte concluyó que los poderes no delegados o reservados por las provincias no pueden ser transferidos a la Nación en tanto no lo sean por la voluntad de las provincias expresada en el Congreso General Constituyente. Se dispuso allí que el gobierno federal es un gobierno de poderes delegados, y, por lo tanto, no puede poseer autoridad alguna que no le haya sido expresa o implícitamente atribuida por el instrumento político que lo creó. Sostuvo la

Corte que los poderes nacionales no pueden válidamente ensanchar, bajo pretexto alguno, la esfera limitada que la Constitución les ha trazado; no puede por interpretación hacerse lo que no podría hacerse por disposición expresa de la ley.

Luego, en el año mil novecientos sesenta y uno, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió en el marco de los autos “Cobo de Ramos Mejía, María L. y otras c/PBA” (Fallos 251:379). Aquí se reconoció el amplio poder impositivo con el que cuentan las provincias, es decir se hizo hincapié en las extensas facultades con las cuentan y que avalan la noción de autonomía, lo cual comprende, sin duda, la posibilidad de emplear los medios o procedimientos legales necesarios para lograr una mayor justicia en la distribución de las cargas tributarias, una más equitativa proporción entre los gravámenes y la capacidad contributiva de los particulares y, en su caso, una mejor recaudación de los recursos.

Posteriormente, en el año mil novecientos setenta y siete y en las actuaciones “P.A.S.A. Petroquímica Argentina S.A.I.C.F. y de M. s/recurso de apelación por denegatoria de repetición-impuesto tasas consulares” (Fallos 297:500), la Corte Suprema de Justicia de la Nación dispuso: *“Que no puede dejarse de reconocer que el derecho tributario cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cual ha hecho perder a este la preeminencia que otrora tenía sobre él. Hoy es una realidad universal manifestada a través de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia- la evolución que se ha operado en ese sentido. Ello no quiere decir, sin embargo, que el derecho tributario, como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante*

*formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico*". Como se aprecia en la valoración efectuada por nuestro máximo tribunal, la autonomía con la que cuenta el derecho tributario es indiscutible sin perjuicio de la trascendencia de la normativa del derecho privado que tiene carácter secundario y supletorio sin que ello implique su incompatibilidad.

Posteriormente, en el año mil novecientos noventa, en las actuaciones "Obras Sanitarias de la Nación c/Colombo, Aquilino, s/ejecución fiscal" (Fallos 313:1366), se declaró prescripta la acción por inaplicabilidad de la prescripción decenal de la Ley 11.585. Dicha normativa prevé como necesario el transcurso de diez años para alcanzar la prescripción, a diferencia de la Ley 11.683 que se rige por el plazo quinquenal salvo para los no inscriptos (decenal). Dicha legislación opta por el plazo quinquenal en relación a las tasas retributivas de servicios. Es decir, coincide el plazo allí fijado con el que en derecho privado comprende todo lo que debe pagarse por años o por plazos periódicos más breves (art. 4027, inc. 3º del derogado Cód. Civil). La aplicación de igual plazo a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de derecho tributario y a las de derecho privado.

Asimismo, los tribunales provinciales también han sentado su postura al respecto. En el marco de los autos "Castro y Cía. SRL c. Gobierno de la Provincia s/ APA", la Corte Suprema mendocina resolvió que: *"La provincia tiene facultad para crear el tributo, pero una vez creado y generada la obligación que tendrá como acreedor al fisco provincial y como deudor al sujeto imponible. Esta como todas las obligaciones, se rige por el Código Civil; así por ej., se extinguirá por pago, novación, transacción, etc., conforme*



*las normas del código de fondo. No hay razón para sostener un criterio distinto respecto de la prescripción”. Como se observa, de los argumentos expuestos surge una adhesión a la teoría civilista, lo cual fue avalado por la Corte Suprema de la Nación en distintos fallos, siendo la causa “Filcrosa” el punto cúlmine en materia de prescripción de tributos locales.*

### **V.B.- LA CAUSA FILCROSA. UN LEADING CASE EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Indudablemente la causa “Filcrosa S.A. s/quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Fallos 326:3899), se ha transformado en una obra jurisprudencial de colección en materia de prescripción de tributos locales. Luego de haber efectuado la Municipalidad de Avellaneda en la mencionada causa la pertinente verificación del crédito con el que contaba, la sindicatura de la quiebra de Filcrosa S.A. opuso defensa de prescripción. El Fiscal de Cámara argumentó que en materia de prescripción de tributos locales rige lo previsto por las normas provinciales y municipales, por lo que no resultaba aplicable lo normado en el art. 4027, inc. 3, del Código Civil. Agregó que la reglamentación concerniente a impuestos locales es una facultad correspondiente a las provincias y de sus municipios que no se encuentra delegada al Estado Nacional.

El síndico de la empresa interpuso recurso extraordinario. Sostuvo que la facultad normativa del instituto de la prescripción liberatoria corresponde de manera exclusiva a la Nación. En consecuencia, provincias y municipios deben amoldarse a las disposiciones del Código Civil en la materia, pues en caso de desconocer ello se comprometerá el interés federal, más precisamente lo regulado por los arts. 75, inc. 12 y 126 de la Carta Magna. De esta forma, valoró como inconstitucional la Ordenanza N° 10.607 de la

comuna de Avellaneda, en cuanto ha fijado en diez años el plazo de prescripción para sus tributos.

La alzada resolvió que la prescripción se rige por las normas locales, es decir, determinó la inaplicabilidad del Código Civil en la materia. Posteriormente, al llegar las actuaciones a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se obtiene un nuevo pronunciamiento. La Corte dejó sin efecto la sentencia recurrida y resolvió que aquellos aspectos sustanciales propios de las relaciones entre acreedores y deudores son de competencia del Estado Nacional. De los fundamentos expuestos se entiende que las provincias otorgaron a la Nación la posibilidad de legislar en materia de obligaciones, siendo la prescripción una arista conexas a dicha materia.

Asimismo, se señaló que los poderes de las provincias son originarios e indefinidos mientras que los pertenecientes a la Nación son definidos y expresos. En consecuencia, la facultad del Congreso de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer formalidades para concretar los derechos que reglamenta, incluyendo la de legislar de manera uniforme sobre la prescripción como modo de extinción. Por lo tanto, las provincias no cuentan con facultades que permitan el apartamiento de la legislación de fondo. Es decir, ni la posición más garantista de la autonomía del derecho tributario podría desconocer ciertas imposiciones de la legislación de fondo.

De igual modo, nuestro máximo tribunal argumentó que, si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, para robustecer mediante esa uniformidad legislativa la necesaria unidad nacional, consecuentemente han debido admitir la prevalencia de esas leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas, fiscales o no fiscales, que las contradigan.

A los fines de fortalecer la posición adoptada, nuestra Corte Suprema apeló a palabras del inspirador de nuestra Carta Magna Juan Bautista Alberdi (1886):

Sería incurrir en un grande y capital error, el creer que las provincias se desprenden o enajenan el poder que delegan en el Gobierno nacional. No abandonan un ápice de su poder en esa delegación. En una parte de él abandonan una manera local de ejercerlo, en cambio de otra manera nacional de ejercer ese mismo poder, que parecen abandonar y en realidad toman. El Gobierno Nacional no es un gobierno independiente de las Provincias: es elegido, creado y costeadado por las Provincias mismas. Les pertenece del mismo modo que sus gobiernos locales; con la sola diferencia que, en vez de pertenecer a cada una aisladamente, pertenece a todas ellas reunidas en cuerpo de nación. En vez de tener representantes sólo en la legislatura de su provincia, los tienen también en el Congreso nacional; en vez de elegir gobernador, eligen gobernador para la Provincia y presidente para la República. Uno y otro gobierno son hechuras del pueblo de cada provincia; en ambos delegan su soberanía; por conducto del uno gobiernan en su suelo, y por conducto del otro en toda la República. El Gobierno Nacional es un mecanismo por el cual los riojanos, v.g., gobiernan en Buenos Aires, y viceversa. Delegando poderes, las Provincias no hacen más que aumentar su poder. (p. 26)

En este sentido, se indicó que de ninguna manera se encuentra menoscabada la autonomía de las provincias pese a la postura acogida.

Por su parte, la disidencia sostuvo que en la medida en que el plazo de prescripción establecido en la legislación local (impugnada de inconstitucional

en el caso) no superé el establecido por la Nación para el cobro de las tasas nacionales, no resulta posible considerar que la provincia ha violentado el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que le impone el art. 75 inc. 12, de la Constitución Nacional.

A modo de conclusión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el considerando N° 7 de la causa bajo análisis afirmó que la prescripción, en tanto modo de extinción de las obligaciones, involucra aspectos típicamente ligados con el derecho de propiedad cuya pertenencia al derecho de fondo nadie discute. Por ello, son del resorte exclusivo de la Nación, y se aplican aún a las materias no delegadas.

Por lo tanto, podemos decir que la solución de la Corte consistió en que provincias y municipios debían ajustarse a lo previsto por las normas del Código Civil en materia de prescripción liberatoria, ya que se trata de un instituto general del derecho y en consecuencia todo lo atinente a su regulación resultaba materia delegada por las provincias al Congreso Nacional.

Asimismo, el máximo tribunal hizo uso de lo resuelto en "Filcrosa" en otras causas que se presentaron seguidamente y lo hizo no solo en relación a los plazos, sino que también consideró lo atinente a la forma de cómputo y a las causales de suspensión e interrupción, pues se desprende de los resolutorios emanados del mencionado órgano que si las provincias no cuentan con competencia en materia de prescripción para regular de una manera distinta a los plazos estipulados por el Congreso, tampoco contarían con dicha facultad para modificar la forma en que este fijo su cómputo

La doctrina "Filcrosa" resultó nuevamente de aplicación en la causa "Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés" y posteriormente en los autos

"Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/apremio", estableciendo que la doctrina fijada con relación a los plazos de prescripción resultaba trasladable al momento de su inicio y a las causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional.

En la primera de las causas señaladas, nuestro máximo Tribunal sostuvo que son inválidas las legislaciones provinciales —en el caso, art. 91 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba— que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

Por último, en la causa iniciada por la Municipalidad de la ciudad de Corrientes la Corte Suprema de Justicia Nacional sostuvo que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de suspensión e interrupción se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación y ante la ausencia de otra norma nacional que las discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil.

#### **V.C.- LA RESPUESTA DE LA POSICIÓN AUTONOMISTA. EL TRIBUNAL SUPERIOR DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES Y UNA DEFENSA A LA CORRIENTE IUSPUBLICISTA**

En el marco de la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado” de fecha diecisiete de noviembre de dos mil tres el Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires fijó una postura claramente autonomista.

La causa llegó al entendimiento de dicho tribunal luego de que la Dirección General de Rentas estableciera la determinación de oficio por el impuesto sobre los ingresos brutos y se decidiera su inscripción de oficio como contribuyente. Vale recordar que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, por lo que se asimila al resto de las provincias con las que concurre al régimen de coparticipación previsto por nuestra Carta Magna. En virtud de ello, cuenta con facultades suficientes para regular en materia de nacimiento, cumplimiento y exigibilidad de la obligación tributaria.

El Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires recogió los plazos de prescripción establecidos en la ley 19.489 dictada por el Gobierno Federal en el año mil novecientos setenta y dos. Cabe destacar que estos no resultaban compatibles con los que preveía el Código Civil por lo que nuevamente surge la controversia relativa a la normativa rectora en la materia.

Espósito (2018), en defensa de esta teoría, sostiene que, la prescripción no pertenece a una rama específica del derecho, sino que se aplica tanto en derecho público como derecho privado. Asimismo, agrega que, a fin de delimitar la potestad legislativa respecto del instituto, debemos distinguir entre: a) materias delegadas al Congreso Nacional a partir de la cláusula de los códigos (art. 75, inc. 12, CN) y b) poderes reservados por las provincias. Concluye el mencionado autor diciendo que no solo en las materias delegadas por el art. 75, inc. 12 de la CN, estamos frente a "derecho de fondo", pues comprende que el derecho público local también regula derecho de fondo en las materias reservadas. Tal es el caso del derecho tributario local.

Plantea Murmis (2016) que cuando el legislador federal fija un plazo de prescripción, lo hace evaluando la propia desidia del Estado Nacional. Entonces, quienes elaboran las leyes en el ámbito nacional podrían basarse en ese juicio de valor y no podrían hacer lo propio los representantes del pueblo de una provincia o de la Ciudad.

Vale traer a colación un antecedente de una de las sesiones legislativas más recordadas de nuestra historia. En el Congreso Constituyente de mil ochocientos cincuenta y tres el diputado por la provincia de Santiago del Estero José B. Gorostiaga sostuvo "*...que la madre 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, 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. Que los Códigos que dictare el Congreso serían, no lo dudaba, aceptados con gratitud por las provincias pues el solo anuncio que hizo de ellos el general Urquiza fue acogido con aplauso. Que era inútil probar la necesidad que tiene el país de una nueva legislación después de los males experimentados en dos siglos que ha estado abandonado a las leyes españolas confusas por su número e incoherentes entre sí. Que, si en los Estados Unidos había Códigos diferentes, era porque los Americanos del Norte, descendientes de los ingleses, habían formado como éstos, un cuerpo de legislación de leyes sueltas*"<sup>5</sup>.

Sin perjuicio de las precisiones desarrolladas por el congresista Gorostiaga, surgió cuantiosa jurisprudencia que adhirió a la teoría que

---

<sup>5</sup> Sesión del Congreso Nacional Constituyente de fecha veintiocho de abril de mil ochocientos cincuenta y tres.

reconocía a las provincias la facultad de darse leyes y ordenanzas relativas a impuestos locales. En dicho sentido la Corte Suprema interpretando y aplicando la doctrina que fluye de los arts. 104 y 105 de la Constitución, ha declarado repetidas veces, 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, derecho que no podría ser ejercido con la amplitud e independencia necesarias, si hubiera de hacerse efectivo por autoridades que no fueran las propias (Fallos 114:282).

Bajo los lineamientos previamente desarrollados, el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se apartó de la posición sentada por la Corte Federal en la causa Filcrosa. De esta manera, en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado” se desarrollaron una serie de consideraciones que no pueden obviarse, pues como se expondrá más adelante parecen alineadas a ciertas interpretaciones doctrinarias y jurisprudenciales que surgen en la actualidad en relación con el CCCN.

Para una mejor comprensión, es del caso señalar los argumentos vertidos por el Dr. Casas al momento de resolver en la causa bajo análisis. A continuación, se exponen los mismos:

- 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 en 1853, quedó ceñida a las materias específicas a que se alude en la Cláusula de 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 impensadas (...): el impuesto de sellos como no se paga por años o por períodos más cortos prescribiría para todos los otorgantes de los instrumentos, aunque no tengan obligación de inscribirse, a los diez años; las uniones transitorias de empresas al carecer de personalidad jurídica, no podrían ser contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos, a pesar de revestir tal carácter en el impuesto al valor agregado (impuesto también genérico al consumo) (...)
- 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 11.683 (...)
- F.** También en subsidio, se convertiría en Ley Suprema una interpretación sólo posible y no pacífica de un artículo del Código Civil para menoscabar la autonomía de los Estados locales, con lesión palmaria al federalismo que sustenta la Carta Política de 1853.

En la oportunidad de resolver y en el cierre de su voto, el Dr. Casas trajo a colación una reflexión con la que refrendó su decisión, pues señaló que se advierte una tendencia generalizada, dentro de los ordenamientos tributarios contemporáneos más avanzados, a reducir los plazos de la prescripción. Se logra así aminorar la conflictividad, mejorar la relación fisco-contribuyente y consolidar la seguridad jurídica ante un derecho tributario complejo, excesivamente reglamentarista y de alta mutabilidad, que en este ámbito exhibe a muchos Estados de Derecho como verdaderas junglas normativas.

Por otro lado, tal medida puede convertirse en un acicate a las Administraciones Tributarias para encarar prestamente y en forma casi contemporánea al devengo de las obligaciones fiscales la acción de verificación, evitando que la inercia propia de los aparatos burocráticos postergue tales cometidos llevándolos al filo de la prescripción liberatoria.

Por último, fundamentó su apartamiento de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Filcrosa” al citar la causa “D. Bernardo Pastorino, capitán de la barca ‘Nuovo Principio’ c/Ronillon Marini y C<sup>a</sup>, sobre pago de sobreestadías” (Fallos 25:364), en donde se dijo “... *Que por otra parte las resoluciones de la Corte Suprema solo deciden el caso concreto sometido a su fallo y no obligan legalmente sino en él, en lo que consiste particularmente la diferencia entre la función legislativa y la judicial; y si bien hay un deber moral para los jueces inferiores en conformar sus decisiones como la misma Corte lo tiene decidido en casos análogos, a los fallos de aquél alto Tribunal, él se funda principalmente en la presunción de verdad y justicia que a sus doctrinas da la sabiduría e integridad que caracteriza a los magistrados que la componen...*”.

#### **V.D.- CRÍTICAS DOCTRINARIAS AL FALLO “FILCROSA”**

Parte de la doctrina se alzó en contra de los lineamientos sentados en la resolución de la Corte Suprema. Espósito (2018) nos recuerda que en el marco de las actuaciones "Aguirre Raúl E. c. Gobierno de la Provincia de Santa Fe s/ recurso contencioso administrativo" (Fallos 242:141) y "Santos, Ramiro c. Instituto de Seguridad Social de la Provincia de Tucumán s/ acción contencioso — administrativa" (Fallos 312:1340), la Corte resolvió en sentido opuesto, pues en el primero de los casos declaró la constitucionalidad de leyes jubilatorias provinciales y determinó que no están subordinadas a los preceptos que el Código Civil contiene en materia de retroactividad, mientras

que en el segundo decisorio convalidó la facultad de los gobiernos locales para establecer plazos de prescripción en materia de derecho previsional local.

Asimismo, sostiene el citado autor que el nuevo CCCN establece que sus normas no son aplicables a la responsabilidad del Estado, que se rige por las normas del derecho administrativo local o nacional según corresponda. En consecuencia, no tendría sustento el argumento principal que sostiene la doctrina "Filcrosa" en lo relativo a la facultad exclusiva del Congreso de legislar de manera uniforme sobre las obligaciones sustanciales por el cual las provincias carecerían de facultades para apartarse de la legislación de fondo inclusive en materias de derecho público local.

Por otro costado, en jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de la Nación (cfr. "Larralde, Lorenzo y otros s/ demanda de inconstitucionalidad" [Fallos 243:98]) se ha planteado que las provincias, al otorgar al Congreso de la Nación la facultad de dictar el Código Civil, han querido poner en sus manos lo referente a la organización de la familia, a los derechos reales, a las sucesiones, a las obligaciones y a los contratos, es decir, todo lo que constituye el derecho común de los particulares considerados en el aspecto de sus relaciones privadas, reservándose en cambio para sí las regulaciones procedimentales, y las del derecho público local frente a las cuales no cabe predicar la supremacía del Código Civil.

Profundiza Espósito (2018) diciendo que no puede válidamente sostenerse que la facultad para regular el plazo de prescripción sea una facultad delegada al Congreso de la Nación en virtud de la cláusula de los códigos, pues comprende el autor citado que lo delegado no son institutos sino materias y por lo tanto la prescripción liberatoria, al ser un instituto

general del derecho, estará regulada por el Congreso de la Nación en las materias que las provincias les ha delegado y estará legislado por las provincias en las materias reservadas.

En conclusión, comprenden los defensores de la corriente autonomista que el Código Civil solo regiría circunstancias atinentes al derecho público local de manera residual, esto es, ante la inexistencia de un marco normativo de tipo específico, pues de lo contrario se limitaría el federalismo de la Constitución a través del unitarismo del Código Civil.

### **V.E.- LAS PRIMERAS INCIDENCIAS DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA NACIONAL**

Sin perjuicio del análisis jurisprudencial que más adelante se desarrollará sobre aquellas causas resueltas con posterioridad a la entrada en vigencia del CCCN, considero oportuno abordar lo acontecido en el marco de las actuaciones “Ciudad de Buenos Aires c/A.G.M. Argentina SA” resuelto por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires con fecha 09/03/2015, pues surge de manera palmaria el apartamiento a la doctrina “Filcrosa” consolidada por la Suprema Corte de nuestro país.

Considerando la fecha en que se obtuvo el pronunciamiento final en las actuaciones ya mencionadas, se puede deducir que el CCCN aún no se encontraba en vigencia. No obstante, dicho bloque normativo comenzó a sentar precedentes jurisprudenciales con anticipación.

La causa fue elevada a la Cámara como consecuencia de la apelación interpuesta por A.G.M. Argentina S.A. en contra de la sentencia de primera instancia que resolvió rechazar el planteo de prescripción aducido por la

demandada y ordenó a llevar adelante una ejecución fiscal por el cobro de una deuda en concepto de ingresos brutos.

En el fallo en cuestión, la Cámara confirmó el rechazo de la excepción de prescripción planteada por el contribuyente, con sustento en la —presunta— facultad en cabeza de los gobiernos provinciales para regular en materia de prescripción en forma autónoma. Si bien en el voto de los vocales Seijas y Zuleta se puntualiza la conveniencia de que los tribunales inferiores adecuen sus decisiones a los criterios sostenidos por el máximo órgano jurisdiccional, al mismo tiempo se declara que dicha línea de conducta debe ceder cuando sobrevienen circunstancias relevantes que no pudieron ser tenidas en cuenta al momento de la decisión de los precedentes (Almada, 2016).

De los mencionados votos, se rescatan los siguientes argumentos: “... *Esto último es lo que ocurre en el caso, pues el 7 de octubre de 2014 fue promulgada la Ley 26.994, por la que se aprueba el Cód. Civil y Comercial de la Nación, cuyo artículo 2532 dispone: ‘Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos’.* 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. Ahora bien, podría sostenerse que, con independencia de lo que los legisladores nacionales puedan pensar al respecto, es la Corte Suprema el intérprete último de la Constitución Nacional y, por ende, quien tiene la última palabra para decidir sobre el alcance de su artículo 75, inciso 12. Sin embargo, no puede negarse que es el Congreso y no la Corte quien tiene competencia para dictar los códigos a que se refiere la norma en cuestión y, por ende, para decidir sobre su contenido, sin perjuicio de que eventualmente pueda ser declarada inconstitucional alguna de sus disposiciones. Por ello, considero que es justificado apartarse de lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente antes recordado”.*

Con certeza se puede afirmar que la nota distintiva de la causa analizada se constituye por el retorno a la consagración de la autonomía de los gobiernos locales para legislar en materia de prescripción. Sin perjuicio de ello, afloraron opiniones en contra de la resolución alcanzada. En primer lugar, desde el aspecto temporal, toda vez que el art. 2537 puntualiza atinadamente que: “*Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior.*”, y, en segundo lugar, desde la extensión de la autonomía local para establecer el “plazo” de prescripción liberatoria en materia de obligaciones a la regulación sobre la “forma de cómputo” de dicho término (Menna y Brandt, 2015)

## **VI.- EL COMIENZO DE UNA NUEVA ERA. LA SANCIÓN DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN**

Con certeza se puede afirmar que la Ley n° 26.994 será recordada como un punto de inflexión histórico en la historia de nuestro país. Su aprobación dio origen al CCCN, el cual comenzó a regir en la vida de los argentinos a partir del 01/08/2015. Su puesta en marcha implicó el reemplazo

de un cuerpo legal histórico como lo era el Código Civil por un nuevo articulado conformado por 2671 artículos amoldados a una sociedad muy distinta a la que tuvo en miras Vélez Sarsfield en el siglo pasado.

Sin lugar a duda, la reforma introducida tuvo una gran implicancia en la órbita del derecho privado, lo que acarreó a su vez modificaciones en la aplicación de normas tributarias. Si bien el derecho tributario se constituyó históricamente como una rama autónoma con principios y reglas propias, no podemos desconocer su injerencia en todo el ordenamiento jurídico. Es decir, se trata de un área del derecho que no escapa al sistema jurídico que la comprende y por lo tanto cualquier modificación generará en la mencionada rama consecuencias que no se pueden obviar.

Tal cual se ahondará bajo este apartado, resulta objeto ineludible de análisis en el marco de la reforma efectuada lo relativo a la prescripción de los tributos locales por lo que se propone analizar antecedentes legislativos, incorporación de la norma, efectos en el ámbito jurisprudencial y doctrinario y lo concerniente a la constitucionalidad de las modificaciones en la materia que a este trabajo compete.

#### **VI.A.- ANÁLISIS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA REFORMA INTRODUCIDA**

Cabe destacar que la sanción del CCCN trajo aparejado una serie de discusiones que aún persisten, tal cual es el caso de la constitucionalidad de la reforma. Si bien se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de ciertas normas incorporadas, resulta relevante a los fines del presente informe circunscribirse al análisis puntual de los artículos 2532 y 2560 del bloque normativo mencionado.

Ciertos artículos de doctrina y posiciones expuestas en eventos científicos que consideran que el art. 2532 in fine del nuevo CCCN, en cuanto establece respecto de la prescripción liberatoria que *"las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos"*, supera o podría superar – según el mayor o menor optimismo del detentor de la pluma– la interpretación de nuestro Máximo Tribunal en torno a si las provincias y los municipios pueden regular esta materia con independencia de lo establecido en el Código Civil. Cabe destacar que dicho agregado respecto del proyecto original se funda en lo exiguo del plazo previsto para estos supuestos por el inc. c) del art. 2562, que prevé que prescribe a los dos años "el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos (Scoconi, 2014).

De acuerdo con la postura que asumamos, la conclusión a la que arribemos en cuanto a la constitucionalidad de la reforma será diferente. Aquellos que comprenden que a través de la reforma se está efectuando una delegación de facultades propias del Congreso Nacional a favor de provincias y municipios, para que estos puedan regular sobre plazos en materia de prescripción a través de normas locales, entienden que la inconstitucionalidad es palmaria, pues comprenden que, por la naturaleza de la modificación, la misma debió haberse elaborado por la vía de la reforma constitucional. Sostiene Naveiro de Casanova (2015) al interpretar esta postura que se trata de una delegación inconstitucional, pues el Congreso no puede delegar una facultad que la Constitución Nacional le otorga en forma exclusiva —en tanto se entienda que lo relativo a la prescripción forma parte del bloque de "derecho común", que en la interpretación actual de la Corte es lo que ordena el art. 75, inc. 12, de la Constitución— sino que debe ejercerla él mismo, dictando la pertinente norma en concreto.



Por otra parte, enrolados en una posición diferente, encontramos a aquellos que entienden que es facultad del Congreso legislar en materia de prescripción, pues forma parte de la delegación efectuada por las provincias. Sin embargo, la nota distintiva de esta corriente en relación con la anterior es que reconoce que el Congreso Nacional, al dictar las normas que dictó, se dedicó simplemente a legislar en materia de prescripción sin que ello implique delegación alguna a favor de las legislaturas locales. Espósito (2018), al interpretar esta postura, asevera que, el "dictado" de los códigos no encuentra límite en cuanto a su redacción y a la creación, derogación o modificación de institutos, pues de lo contrario sería entonces una facultad restringida que no fue lo pensado por el mismo texto constitucional.

Por último, la teoría autonomista entiende que la reforma de la legislación de fondo implicó un mero reconocimiento de las atribuciones ya instaladas en cabeza de las legislaturas locales para regular en materia de prescripción de las obligaciones derivadas del derecho público local, pues defienden la idea de que nunca se trató de un poder delegado, sino que siempre estuvo en órbita de las provincias.

Revilla (2012), en sentido opuesto a la última tesis expuesta, plantea que el artículo 121 de nuestra Carta Magna reconoce en las provincias la conservación de todo el poder no delegado al Gobierno Federal, así como también el que expresamente se hayan reservado. A partir de ello 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 art. 75, inc. 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.

Asimismo, en consonancia con la postura que se inclina por la inconstitucionalidad de la reforma, parte de la doctrina interpreta el art. 126 de la Constitución Nacional y a partir de ello manifiestan que en principio solo se autoriza a las provincias al dictado de normas de fondo en la medida en que la Nación no lo haya hecho. Al valorar la disposición incluida en el CCCN bajo el artículo 2562 surge un interrogante que ha llevado a parte de la doctrina a catalogar los arts. 2532 y 2560 como inconstitucionales. Ello, debido a que el mencionado artículo 2562 prevé un plazo de prescripción, es decir, la Nación ha incorporado a la legislación civil de fondo una norma regulatoria en cuanto a este instituto por lo que las provincias, en concordancia con lo dispuesto por el art. 126 de la Constitución Nacional, no se encontrarían facultadas para hacer uso de la atribución otorgada por el nuevo Código, ya que incurrirían en una conducta inconstitucional.

Vale recordar que el ejercicio concurrente de facultades tributarias por parte de la nación, las provincias y sus municipalidades impone la indispensable coordinación, so pena de desnaturalizar el programa constitucional. En ese sentido, interesa puntualizar que la constitución es un conjunto de principios y de normas que integran un sistema orgánico, cuyas disposiciones deben interpretarse armónicamente en función de la filosofía política que las inspira (Spisso, 2000).

Una postura intermedia se inclina por una interpretación armónica de los artículos 2532 y 2560 del CCCN y de la Constitución Nacional. Sostienen Powell y Powell (2015) que cuando el artículo 2532 del CCCN se refiere a que *“las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”* y el artículo 2560 dispone en cuanto al plazo que *“el plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”* debe interpretarse siguiendo lo propuesto por el voto en disidencia en “Filcrosa”; esto es, interpretar que las palabras “podrán regular” y “diferentes” deben siempre interpretarse como plazo menor o igual al que fijan las normas nacionales. En otras palabras, dichos plazos deben encontrarse dentro de los límites que, aunque el Congreso no manifestó expresamente en el CCCN, manifiesta a través de otras normas que ha dictado.

#### **VI.B.- ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DE LA REFORMA. LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL ANTEPROYECTO**

Para introducirnos en el campo de los antecedentes y reformas, recordamos lo dicho por Rivera (2013), quien puso de manifiesto aquellas circunstancias que, en cierta manera, desnaturalizaron la voluntad de los encargados de la redacción del anteproyecto. Entiende el referido autor que el proyecto de dos mil doce oscilaba entre la innovación y la conservación. Conservación –y razonable actualización en el plano del derecho patrimonial– e innovación en materia de derecho de familia.

Más allá de razonables disensos en algunos aspectos parciales, el proyecto fue bien recibido y sin duda hubiera constituido un avance significativo en una legislación de crucial importancia para la vida diaria de todos los habitantes y para todos los que hacen negocios en Argentina. Sin embargo, el autor entiende que determinadas modificaciones introducidas por

el Poder Ejecutivo al texto original y las sugeridas por la Comisión Bicameral cambian sustancialmente el espíritu del proyecto. Por lo tanto, concluye en que lo que tenemos ahora es un proyecto que desconfía de los ciudadanos y del sector privado y pretende proteger al Estado frente los particulares, degradando entonces los derechos individuales. Sostiene el Profesor Rivera que las modificaciones efectuadas tuercen el espíritu liberal del anteproyecto originario, el cual se encontraba inspirado en la Constitución.

Comprender la modificación del anteproyecto diseñado nos permite abordar ciertas incongruencias volcadas al texto final. Al ser de público conocimiento que miembros de la Corte Suprema de Justicia fueron integrantes de la comisión redactora del texto originario, resultó novedosa la facultad otorgada a los fiscos locales en los arts. 2532 y 2560, pues el mismo se encuentra en franca contradicción con la doctrina “Filcrosa” consolidada por nuestro Tribunal cimero. Previo a ingresar al análisis de las modificaciones referidas, se considera oportuno recordar las palabras de la Dra. Argibay en el fallo "Casa Casmma SRL" (Fallos 332:616), ya que se constituyen como un verdadero puntapié para la reforma. Allí sostuvo: *“Entiendo oportuno señalar que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso ‘Filcrosa S.A.’ 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”*.

Cabe recordar que el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 191/2011 dispuso la integración de la Comisión encargada del desarrollo del anteproyecto. La misma se integró por los Dres. Ricardo Luis Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci. Haciendo hincapié

en la materia que interesa al presente trabajo, sirve recordar las grandes expectativas que surgieron en lo relativo a la regulación en materia de prescripción, pues la ausencia de una normativa esclarecedora en la materia y las constantes intervenciones de la Corte Suprema de la Nación merecían algún tipo de respuesta.

El anteproyecto establecía las disposiciones sobre prescripción en el Libro Sexto, refiriéndose específicamente a la prescripción liberatoria en el Capítulo dos donde se plasmó en la Sección segunda los plazos de prescripción, fijando el plazo genérico en cinco años y el especial de dos años para aquellas obligaciones que se devengan por años o plazos periódicos más cortos (art. 2562 inc. c).

Refiere Ábalos (2015) que en los fundamentos se expresaba que se había seguido la metodología del Código Civil vigente, estableciendo un plazo de prescripción genérico y regulando casos específicos. En todos los casos se ha procurado la actualización de los plazos regulados, intentando la unificación y la reducción en cuanto resulta conveniente y ajustado al valor seguridad jurídica y a la realidad actual.

A partir del texto perteneciente al proyecto originario se generó un estado de alerta entre las provincias debido a que el plazo que se preveía era extremadamente corto. Ello ocasionó la elevación de la Nota N° 538 por parte de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral a los representantes de la Comisión Bicameral a cargo de la Reforma, Actualización y Unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, con fecha veintidós de agosto de dos mil doce. Allí se puso en conocimiento de la Comisión la preocupación en lo atinente a la posible afectación a las autonomías normativas locales, situación que surgía de cuestiones previstas en el Proyecto de Unificación del

Código Civil y Comercial de la Nación, insistiendo particularmente en lo relativo a los plazos y su acortamiento a dos años y también lo referente al cómputo de la prescripción ya que el proyectado art. 2554 disponía que el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible.

De la nota mencionada, se rescata la siguiente manifestación: *“De este modo, siguiendo el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 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. En la misma línea argumentativa sustentada en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tampoco resultarían de aplicación las normas contenidas en los Códigos Fiscales respecto al inicio del cómputo de la prescripción, que en su mayoría lo establecen a partir del 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, en similares términos a lo dispuesto por la Ley N° 11.683 de Procedimiento tributario aplicable a los tributos nacionales”<sup>6</sup>.*

Asimismo, es de valor recordar otro acontecimiento que sucedió en el marco del Congreso y que tuvo repercusión en la confección final de los artículos estudiados. Sostiene Viñas (2015) que el agregado del segundo párrafo al art. 2532 CCyC respondió a una moción de la senadora por la Provincia de Misiones Sandra Giménez, quien expresara: *“(…) Como se viene explicando, dado el actual criterio de la Corte Suprema, asimismo es importante volver a remarcar que, de no producirse esta modificación, se*

---

<sup>6</sup> Nota N° 538 de fecha 22/08/2012 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral a los Sres. Representantes de la Comisión Bicameral a cargo de la Reforma, Actualización y Unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación (<https://goo.gl/YxtCjz>)

*lesionarían las autonomías provinciales. Este mencionado problema exige una urgente modificación en el Código Civil. Para ir cerrando lo expresado por el presidente de la Legislatura de la Provincia de Misiones, se solicita que en el artículo 2.532 del Código presentado en el anteproyecto, donde dice: 'Ámbito de aplicación: en ausencia de disposición específica, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria' —está redactado así en el Código actual—, se le agregue: 'Las obligaciones nacidas al amparo de normas del derecho público local se rigen por las disposiciones especiales contenidas en las mismas, y a falta de estas son aplicables las normas de este capítulo' (...)'<sup>7</sup>.*

Las advertencias planteadas tuvieron el efecto deseado. Como consecuencia de ella, la Comisión Bicameral del Congreso creada para el análisis del proyecto de unificación sugirió al Congreso de la Nación una serie de modificaciones sobre el trabajo originario. Una de las cuestiones que aconsejó rever fue la del instituto de la prescripción en torno a la faz tributaria, pues indicó que el plazo de cinco años previsto por el art. 2560 debía recaer sobre impuestos, tasas y contribuciones y demás tributos correspondientes a la esfera nacional, provincial y municipal. La justificación fue que el plazo de prescripción de dos años resulta exiguuo para que el Estado reclame obligaciones tributarias, por lo que se aconsejó mantener el plazo de cinco años establecido en el art. 4027 del Código Civil vigente, y se puso de resalto los numerosos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que tienen dicho que la prescripción de obligaciones tributarias locales se rige por las reglas del Código Civil (Salas, 2014).

---

<sup>7</sup> Confr. versión taquigráfica de la 19° Reunión de la Cámara de Senadores, celebrada el 27 y 28 de noviembre de 2013, publicada en [www.senado.gov.ar](http://www.senado.gov.ar), pág. 106

Como fruto de lo expuesto, la redacción de los artículos 2532 y 2560 del CCCN quedó tal cual hoy la conocemos. De esta manera, parece allanarse el camino para que las provincias tomen la posta en materia regulatoria de prescripción de tributos locales a expensas del apartamiento de la doctrina consolidada por nuestra Suprema Corte.

### **VI.C.- LA POSIBILIDAD DE UNA NUEVA REFORMA**

No podemos dejar de mencionar la posibilidad que existe en cuanto a una nueva reforma de nuestra normativa de fondo ya que dentro de los temas cuyo tratamiento se propone se encuentra lo atinente a la prescripción de tributos locales. La comisión ad honorem designada por decreto N° 182/2018 para la modificación parcial del CCCN ha planteado que la reforma del año dos mil quince significó una instancia largamente superadora de todo lo que antes teníamos y un avance legislativo significativo. Botana, Rivera y Pizarro (2019), en su carácter de integrantes de la mentada comisión, destacaron que el proceso de sanción del CCCN tuvo premuras que, posiblemente, impidieron una necesaria revisión final de sus normas, que posibilitara suplir —antes de su sanción— algunas deficiencias, omisiones y desarmonías que lucen evidentes.

La comisión plantea que el artículo 2560 del CCCN quede redactado del modo que a continuación se expone.

*Art. 2560: Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años. Este plazo se aplica a todos los créditos por tributos.*

Como puede observarse, se sugiere la eliminación de la frase “*excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local*”. De este modo, se



consigna expresamente que el plazo genérico de prescripción se aplica a todos los créditos por tributos, lo cual tiene por objeto salvaguardar el interés de los fiscos provinciales. En consecuencia, se mantendría la competencia de la Nación para legislar en materia de prescripción de modo exclusivo y excluyente, y se determina un plazo de cinco años para que opere la prescripción de cualquier tributo, manteniéndose el criterio que rigió durante décadas con el Código Civil derogado. Asimismo, y de manera complementaria, el proyecto de reforma prevé que se suprima el último párrafo del artículo 2532 del CCCN, el cual establece que las legislaciones locales podrán regular la prescripción liberatoria en materia de tributos. Cabe destacar en relación con lo expuesto que por el momento se trata de un mero proyecto de reforma, sin perjuicio de que nos permite inferir que la problemática existente al torno al tema aquí estudiado resulta relevante y seguramente será motivo de tratamiento legislativo en un tiempo no muy lejano.

#### **VI.D.- LAS REPERCUSIONES DE LA REFORMA EN LOS TRIBUNALES DE NUESTRO PAÍS**

Otro ámbito que amerita ser puesto a la luz de los nuevos principios incorporados al CCCN es el de la jurisprudencia. Resulta esencial la valoración de los aportes que de allí puedan surgir, pues como bien se ha desarrollado ha sido la encargada de evacuar planteos que eran fruto del silencio legislativo al que refería la Dra. Argibay. Ante ello, surge el interrogante, ¿de qué manera harán interpretación y aplicación de la ley los tribunales de nuestro país? ¿Recurrirán a la vieja y consolidada doctrina “Filcrosa” o, por el contrario, modificarán su criterio a tenor del nuevo articulado? Si bien la jurisprudencia en la materia no abunda atento lo

novedoso de la reforma, se han desarrollado fallos que permiten una mejor comprensión del panorama que se aproxima.

Al momento de desarrollar lo acontecido en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso extraordinario denegado” se sostuvo que dicha causa sería retomada luego atento que los lineamientos allí expuestos parecían guardar cierta vinculación con el criterio adoptado por la máxima legislación civil del país. La referencia es para los autos “Fornaguera Sempé, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la aut. Adm. s/rec. de inconstitucionalidad concedido” de fecha veintitrés de octubre de dos mil quince y resuelto por el Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires.

En el caso, dos contribuyentes iniciaron demanda contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a los fines de lograr la declaración de prescripción de ciertos períodos reclamados con relación al impuesto correspondiente al alumbrado, barrido y limpieza. La acción fue acogida parcialmente, declarándose la prescripción de varias obligaciones conforme al plazo que surgía del Código Civil. Contra esa decisión se interpuso recurso de inconstitucionalidad.

A continuación, y del mismo modo en que se citó el voto del Dr. Casas en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia”, se procede a recordar las manifestaciones vertidas por dicho magistrado en los autos bajo tratamiento.

Allí, señaló que: *“(...) el Congreso nacional introdujo el agregado que, cabe decirlo, recepta sin limitaciones la doctrina de la sentencia de este Tribunal en la causa ‘Sociedad Italiana de Beneficencia’ ya citada, dando así la respuesta institucional del Congreso de la Nación que formula las precisiones legislativas con entidad para modificar la jurisprudencia de la*

*Corte federal que la jueza Carmen M. Argibay reclamara en la causa 'Casmma'. En tales condiciones, 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 (...)*”.

Por otra parte, del voto de la Dra. Weinberg se desprende lo siguiente: *“Esta novedosa concepción plasmada en el Código de fondo respecto de las facultades de las autonomías locales para legislar el instituto de la prescripción en materia tributaria, conlleva a un nuevo planteo de la posición sentada por el Tribunal cimero en “Filocrosa”. De acuerdo a cómo el Congreso ha legislado —interpretando el alcance y sentido de los preceptos contenidos en nuestra Constitución — ha quedado evidenciado que, contrariamente a la tesis iusprivatista seguida por la Corte, concierne al ámbito del derecho público local legislar el régimen de la prescripción en materia tributaria, sin contrariar ello el art. 75 de la CN. Esta concepción de la delegación de facultades legislativas desarrollada por el Congreso, tendiente a resguardar el régimen federal de competencias, resulta en todo conteste con el principio autonómico de los entes locales —provincias, CABA y municipios—, en cuanto poseen, dentro de las atribuciones reservadas para sí (art. 121 CN), la potestad de establecer tributos en sus respectivas jurisdicciones”*.

Visto y considerando la forma de resolver adoptada por el Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia” cuando la doctrina “Filocrosa” se encontraba lo suficientemente

consolidada, nada hacía pensar que una nueva resolución en la materia pudiera seguir otro camino, pues las reformas introducidas en la legislación civil de nuestro país reconocieron y ratificaron los fundamentos adoptados por los magistrados en la mencionada causa. En virtud de lo expuesto, resulta nítido que la postura que adoptó el Tribunal Superior de Justicia de la ciudad implica dar por sentada la constitucionalidad de las normas pertinentes del CCCN, así como también sostener que las atribuciones que se confieren a las legislaciones locales respecto de la prescripción liberatoria de sus tributos no se limitan a la regulación de los plazos, sino que importan consagrar su autonomía a efectos de disciplinar por completo, y sin sujeción a las normas nacionales, dicha prescripción.

Otro resolutorio que merece ser analizado tuvo su origen en la provincia de Córdoba. En el marco de las actuaciones “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/Brito, Edmundo”. Con fecha dieciocho de septiembre de dos mil quince, ante el inicio de la demanda ejecutiva fiscal el accionado opuso excepción de prescripción en cuanto a lo reclamado por los períodos fiscales correspondientes a los años dos mil uno y dos mil dos. Adujo que los mismos no eran exigibles a la fecha de interposición de la demanda, conforme lo dispuesto por el inciso 3 del artículo 4027 del Código Civil. En igual sentido, planteó la inconstitucionalidad del inciso b) del artículo 98 del Código Tributario provincial, pues señaló que dicha norma establecía un modo de computar el plazo de la prescripción, siendo ello materia delegada al Congreso de la Nación.

El Juez, al momento de resolver, se inclinó por lo que se denomina en la doctrina como posición ecléctica. A partir de dicha postura, considerada como una tercera posición, dio argumentos para resolver entendiendo que la provincia puede, en principio, fijar plazos de prescripción siempre que en el

caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo. Argumentó su postura de la siguiente manera: *“Que la postura que adopta el nuevo Código en materia de prescripción de los tributos locales se evidencia en otro tema clave relacionado con el federalismo y la distribución de competencias entre Nación, provincias y municipios: la responsabilidad del Estado (...) y que a los fines de determinar la competencia de la Provincia para legislar la materia en cuestión, considero que el concepto de “plazo” contenido en los artículos 2532 y 2560 del C.C.C. debe entenderse en sentido amplio, esto es, comprensivo no solo del término de prescripción, sino también del modo de cómputo y de las causales de suspensión e interrupción (...) Interpretar lo contrario importaría entender que el instituto de la prescripción puede ser desmembrado, siendo que los aspectos que lo conforman constituyen un todo inseparable (...)”*.

Asimismo, en el marco de las actuaciones “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Cooperativa de Trabajo la Rural Ltda. - procedimiento de ejecución fiscal administrativa”, la Cámara Octava de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba dictó sentencia con fecha catorce de agosto de dos mil dieciocho. Allí remarcó que el respeto a las autonomías provinciales que se predica debe alcanzar también al criterio de la anualidad fijado en la regulación del dies a quo por el Código Tributario Provincial. De esta forma, se advierte que el nuevo régimen, en este aspecto, ha optado por reconocerle plena autonomía al derecho tributario provincial. En igual sentido, el mencionado Tribunal recalcó que *“(...) al tomarse la tesis autonomista o localista del derecho tributario, la Nación, las provincias, la Ciudad de Buenos Aires y los Municipios, podrán establecer tributos y regular todos los aspectos esenciales de los hechos imposables. Como consecuencia*

*de ello, todos los aspectos involucrados en la fiscalización, determinación, percepción y cobro compulsivo, incluida la prescripción de los tributos locales también es atribución de los entes locales que conservan sus facultades sobre el derecho tributario sustantivo. Se trata, en todo caso, de la regulación de facultades propias de las administraciones tributarias locales que constituyen materia de derecho administrativo; por lo tanto, de carácter eminentemente local (...)*. Por último, interpretó que se advierte que la nueva normativa les devuelve a las provincias una potestad que fue delegada por éstas a la Nación a través del art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional.

Por otra parte, con fecha veintiocho de julio de dos mil diecisiete, en las actuaciones “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ González, Sergio Luis – Ejecutivo - Recurso de Casación (expte. 488412)” el Tribunal Superior de Justicia cordobés también se expresó al respecto. A través de lo resuelto se mandó a anular parcialmente la sentencia N° 24, dictada por la C2ª CC CA de la ciudad de Río Cuarto y se dejaron una serie de aportes para valorar en relación al tema estudiado. Allí el máximo órgano judicial cordobés dispuso que si bien los arts. 2532 y 2560 de la nueva legislación civil no aluden, puntualmente, al momento inicial del cómputo del plazo de prescripción sino más genéricamente al “plazo”, por vía de interpretación, el respeto a las autonomías provinciales que se predica debe alcanzar también al criterio de la anualidad fijado en la regulación del dies a quo por parte del Código Tributario Provincial, ratificando en lo que aquí interesa la hermenéutica postulada por dicho órgano en los autos “Fisco c/Ullate”. Asimismo, interpretó que desdoblar el criterio hermenéutico aplicable a la facultad de fijar los plazos de prescripción del que establece el modo de su cómputo, importaría desmembrar diferentes aspectos de un único instituto, lo que tampoco guarda coherencia con el razonamiento que la propia Corte Suprema efectuara en

“Fisco c/ Ullate”. Por último, destaca que la remisión que dispone el nuevo Código a las legislaciones provinciales no implica justificar la existencia de prolongados plazos de prescripción en desmedro de la seguridad jurídica. El límite será la razonabilidad.

En un fallo reciente pero emblemático del Tribunal Superior de Justicia cordobés, el cual sirvió de base para el citado previamente en el que resultaba demandada la “Cooperativa de Trabajo la Rural Ltda”, se interpretó que el agregado que el Congreso Nacional introdujo en favor de las legislaciones locales recepta la doctrina inaugural que el máximo tribunal cordobés pregonara y adquiere entidad suficiente para modificar la jurisprudencia de la Corte Federal. La referencia corresponde a los autos “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Castaño, Gabriel - Ejecutivo - recurso de casación (expte. 496925)”, cuya sentencia fue dictada con fecha veintiocho de julio dos mil diecisiete. Allí se resolvió que corresponde asignar plena virtualidad a la autonomía provincial en materia tributaria, lo que autoriza su prevalencia respecto de la ley de fondo, no solo en lo atinente al plazo sino también a la manera en que éste debe ser computado, pues el hecho de desdoblar el criterio hermenéutico aplicable a la facultad de fijar los plazos de prescripción del que establece el modo de su cómputo importaría desmembrar diferentes aspectos de un único instituto. Agregó el referido resolutorio que no corresponde subsumir la cuestión en las normas de derecho común, en tanto existe un régimen legal especial que es aplicable, a cuya expresa remisión refiere el CCCN. Asimismo, concluyó advirtiendo que la remisión que dispone el CCCN. a las legislaciones provinciales no implica justificar la existencia de prolongados plazos de prescripción en desmedro de la seguridad jurídica.

Por su parte, el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Jujuy, en los autos “Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Jujuy c.

Torrejón, René Pedro s/ apremio - recurso de inconstitucionalidad”, de fecha treinta de junio de dos mil dieciséis, dispuso en el marco de sus argumentos que si bien la potestad fiscal que le asiste a las provincias es una de las bases sobre las cuales sustenta su autonomía, no admite esto el desconocimiento de la legislación de fondo ni puede quebrar la uniformidad en materia de prescripción (art. 126 de la Constitución Nacional). Es por ello por lo que el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no cercene derechos acordados por ordenamientos superiores. Como se observa, aquí surge una postura jurisprudencial disímil a las expuestas con anterioridad.

La jurisprudencia citada refleja la postura de los tribunales provinciales ante el nuevo CCCN. Sin dudas aún queda mucho por decir, pues la presencia de zonas grises en lo relativo al instituto de la prescripción y la nueva forma de abordarlo conforme las pautas incorporadas en la reforma, generarán una serie de debates doctrinarios y jurisprudenciales que con seguridad derivarán en la intervención de la Corte Federal a los fines de dilucidar los aspectos de mayor controversia.

## **VII.- VOCES DOCTRINARIAS EN EL MARCO DE LA REFORMA Y LAS CUESTIONES A RESOLVER**

Una vez sancionado el CCCN la discusión acerca de las facultades con las que cuentan las provincias para regular en materia de prescripción se reavivó. Como se plasmó previamente, uno de los ejes del debate se trasladó a la valoración constitucional de la nueva legislación, pues para parte de la doctrina se reconocía mayor autonomía a los estados provinciales, pero a expensas de la existencia de una premisa legal anticonstitucional ya vigente en nuestro ordenamiento. Asimismo, se puso bajo tela de juicio lo relacionado



a la entrada en vigencia de las normas vinculadas al instituto de la prescripción en el nuevo Código, temática que se abordará a continuación.

#### **VII. A.- PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN. EL CÓMPUTO A LA LUZ DE LAS NORMAS DE TRANSICIÓN**

Para introducirse en la temática propuesta por el anterior apartado, resulta de utilidad recordar el artículo 2537 de la nueva legislación, el cual reza lo siguiente: *“Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior”*.

De la norma se desprende una pauta de carácter general para las modificaciones que se han introducido en lo que respecta a términos y cómputo de prescripción. Asimismo, se encuentra en consonancia ante una posible modificación por parte de la legislación local del término de prescripción en materia tributaria, cuestión ahora avalada por la ley.

El artículo 2537 no constituye una disposición de derecho transitorio, pues ha sido previsto para regir de manera permanente todo conflicto temporal de leyes en materia de prescripción, y no solamente el supuesto específico de la sanción del CCCN. Esto significa que, además de regular la etapa de transición abierta con la entrada en vigencia del nuevo Código, servirá para resolver todo problema que se presente en el futuro cuando en el propio Código o en leyes particulares se modifiquen los plazos de prescripción (Calvo Costa, 2015).

Ahora bien, también corresponde entender de qué manera acontece la transición de un Código a otro. Se entiende a partir del artículo citado que la nueva normativa será de aplicación para aquellas deudas cuyo surgimiento acontezca con posterioridad al uno de agosto de dos mil quince. Claro está, ello opera como regla, pero en la misma norma se encuentran las excepciones. Por una parte, como excepción encontramos que aquellos plazos que se encuentren transcurriendo serán regidos por la nueva ley en la medida en que esta prevea plazos menores, con la salvedad de que estos se computarán desde la entrada en vigencia de dicha norma.

Por otro costado, a modo de segunda excepción, se encuentra el supuesto en que los plazos de la ley antigua sean de mayor extensión que aquellos previstos en el nuevo ordenamiento. En este caso, si se toma el plazo regulado por el nuevo ordenamiento desde su fecha de aplicación y de ello surge una mayor extensión que el previsto por la antigua norma, entonces será esta la que corresponda utilizar.

## **VII.B.- ASPECTOS ESENCIALES DE LA PRESCRIPCIÓN Y EL LÍMITE A LAS FACULTADES PROVINCIALES**

Otro aspecto que merece tratamiento es el límite hasta el cuál las provincias pueden regular en materia de prescripción de tributos locales en base a lo previsto en la nueva legislación, es decir, ¿solo pueden hacer uso de la facultad otorgada en cuanto a los plazos? ¿O, además, pueden regular lo relativo a la forma de cómputo y causales de suspensión e interrupción? Nuevamente la doctrina nos ofrece panoramas distintos y que a continuación se expondrán.

Por una parte, se encuentran aquellos que se enrolan bajo un criterio de mayor amplitud entienden que los fiscos locales cuentan con la facultad

de regular en materia de plazos de prescripción de tributos locales, así como también sobre causales de suspensión, interrupción y comienzo del cómputo. Sostienen que ello es lo que mejor se ajusta a una hermenéutica sistemática y teológica de las normas involucradas. En abono de esta postura manifiesta Viñas (2015) que si el art. 2560 deja en claro las facultades locales para fijar plazos de prescripción diferentes, resulta a todas luces innecesaria la salvedad efectuada en el segundo párrafo del artículo 2532. La lógica indica que si el agregado estaba inserto en la norma que establece el ámbito de aplicación del Capítulo 1 —que incluye las normas generales, suspensión, interrupción, dispensa y disposiciones procesales—, la remisión está referida a todas las secciones que lo integran. Haciendo una interpretación de las cuestiones que surgen de esta corriente doctrinaria, se entiende que ante un desmembramiento de la facultad de fijar los plazos de prescripción en relación a la posibilidad de establecer las causales de suspensión, interrupción y modo de cómputo, se afectarían los cimientos del instituto de la prescripción, cuestión que iría en contra de los preceptos emanados de la Corte Federal en los fallos "Fisco de la Provincia c/Ullate" y "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann", pues de allí se desprende que la potestad para regular los plazos de prescripción comprende la de fijar las causales de suspensión, interrupción y su modo de cómputo.

Por otro costado, asoma la corriente doctrinaria que se apega a la hermenéutica y la gramática a los fines de argumentar. En este sector se sostiene que sigue siendo de aplicación el CCCN como norma de fondo en materia de prescripción local en lo que respecta otras cuestiones como, por ejemplo, el modo de contar los plazos, los actos interruptivos o suspensivos del plazo. Arriban a dicha conclusión ya que el nuevo código sólo hace referencia a la legislación local con relación a plazos, pero no delega la

potestad respecto de los otros elementos que hacen al instituto de la prescripción (Fernández Sabella y Laiun, 2015). Por ello, si la norma respectiva no aludió a la prescripción liberatoria en forma genérica, sino que únicamente mencionó a los plazos, cabe entender que su intención deliberada fue acotar la facultad local, de manera exclusiva, a ese punto (Urresti, 2016).

Tal cual se desprende de lo planteado, existen doctrinas contrapuestas cuyas interpretaciones giran en torno a los aspectos esenciales de la prescripción que a continuación se analizan. Sin dudas, el cómputo del plazo encuadra en dicha categorización. Sin perjuicio de ello, se omitirá su tratamiento atento haberse ya desarrollado en el punto VI.1. Es por ello por lo que el repaso se circunscribirá a la suspensión, interrupción y dispensa de la prescripción.

En primer lugar, el art. 2541 del nuevo Código sostiene: *“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”*. Márquez (2015), entiende que el Código refiere a que la interpelación fehaciente provoca la suspensión, lo cual acorta el plazo de suspensión de un año a seis meses (o el plazo menor de prescripción). En materia tributaria, generalmente las normas locales contemplan la intimación de pago como principal causa de suspensión, concordante con lo que establecía el Código Civil anterior en el segundo párrafo del artículo 3986. No obstante, resulta común que las normas locales prolonguen la suspensión hasta los noventa días posteriores a la notificación de la sentencia de los tribunales fiscales o resoluciones de directores provinciales cuando se hubiera recurrido el resolutorio. Dicha ampliación

adicional, a tenor de la normativa del Código Civil, no resulta procedente. Recuerda Etman (2016) que el Máximo Tribunal en los autos “GCBA c/Bottoni, Julio s/ejecución fiscal”, reitera la postura sobre que la prescripción no es un instituto propio del derecho local sino un instituto general del derecho y por tal razón las únicas causas válidamente establecidas que las suspendan son las establecidas en el Código Civil. En igual sentido se expidió la Corte Suprema en “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Petrolera Mar del Plata”.

Por otra parte, tenemos la figura de la interrupción y para su mejor comprensión se detalla lo incorporado en los artículos 2545 y 2546 del nuevo Código. El artículo 2545 reza lo siguiente: *“El curso de la prescripción se interrumpe por el reconocimiento que el deudor o poseedor efectúa del derecho de aquel contra quien prescribe”*. El artículo 2546 dispone: *“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”*. En cuanto a la primera norma citada, la referencia es para el caso del deudor que mediante un acto y tal cual dice la norma, reconoce el derecho de la otra parte sin que para ello sea necesaria la aceptación del acreedor. Claro está, debe tratarse de una deuda no prescripta. Advierte Roldán Peiretti (2016) que en lo que respecta 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”. Entiende el mencionado autor que esta última expresión 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 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 al reclamo judicial.

En lo concerniente a la figura de la dispensa, traemos a colación la norma prevista en el artículo 2550 del nuevo Código: *“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. En el caso de personas incapaces sin representantes el plazo de seis meses se computa desde la cesación de la incapacidad o la aceptación del cargo por el representante. Esta disposición es aplicable a las sucesiones que permanecen vacantes sin curador, si el que es designado hace valer los derechos dentro de los seis meses de haber aceptado el cargo”*.

La Corte Suprema nacional caracteriza a la dispensa como una facultad del juez de carácter excepcional, de interpretación restrictiva, que debe ser ejercida con máxima prudencia, debiendo ponderarse las dificultades o imposibilidades de hecho con relación a la persona misma del demandante (Fallos 314:862; 313:173).

Navarrine (2018), plantea que la dispensa de la prescripción cumplida supedita su procedencia a: a) que existan dificultades de hecho o maniobras dolosas que impidan al acreedor el ejercicio de la acción, y b) que el acreedor haya interpelado al deudor reclamando su crédito dentro del plazo de seis

meses desde la cesación de los obstáculos, según el art. 2550 del CCCN. (su antecesor, el art. 3980 del Cód. Civil, con plazo de tres meses). Advierte asimismo la referida autora que el crédito fiscal cuya prescripción estuviera suspendida por la traba de medidas cautelares no recibirá el beneficio de dispensa de la prescripción cumplida si ante el juez, que detenta la facultad única y exclusiva de declararla, el Fisco no hubiera interpelado fehacientemente al deudor dentro de los seis meses a contar a partir de que tales medidas hubieran finalizado.

Cabe recordar entonces que el antiguo Código exigía al beneficiario de la dispensa que de manera inmediata efectúe la petición y acredite los obstáculos o impedimentos que generaron el agotamiento del plazo. Mediante la reforma introducida por la Ley 17.711 se fijó el plazo de tres meses para ello, mientras que el régimen del CCCN mejora notoriamente dicha regulación, y amplía el plazo para solicitar la dispensa a seis meses.

La complejidad de los asuntos discutidos en este apartado sumado a lo novedoso del debate no permite dilucidar con claridad qué postura de las antes expuestas finalizará imponiéndose. Lo cierto es que la reforma parece haber quedado en deuda con relación a los aspectos complementarios del instituto de la prescripción tales como su cómputo o las causales interruptivas o suspensivas en cuanto a quién goza de las potestades suficientes para legislar. Con certeza las incertidumbres planteadas serán parte de la agenda a tratar por la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo que permitirá una mejor interpretación del panorama actual.

## **VIII.- CONCLUSIONES Y OPINIÓN**

Conforme el desarrollo del presente trabajo se estima oportuno dar inicio a las reflexiones finales con palabras del Dr. Enrique Bulit Goñi (2009):

En suma: la cuestión pone en juego, en el fondo, el desafío de hacer un solo país para un solo pueblo, de hacer una unión indestructible de estados indestructibles, como ha dicho tantas veces la Corte Suprema de Justicia (Fallos 178:9; 257:159; entre muchos). Y el Código Civil, con el sustento jurídico y político de la cláusula constitucional del artículo 75, inciso 12), más allá de las presiones jurídicas que quieran hacerse, invalorable todas, tiene el valor esencial de constituir un punto de referencia común para todos los distritos locales –provinciales y municipios-, en orden a asegurar al menos una mínima homogeneidad de las normas esenciales (p. 1142).

Entonces, debemos preguntarnos, ¿cumple la reforma con el propósito señalado por el distinguido Profesor Bulit Goñi? La respuesta puede variar conforme el enfoque doctrinario que se adopte.

Si nos posicionamos en la doctrina emanada del fallo “Filcrosa”, corresponde entender a la prescripción liberatoria como un instituto general del derecho, lo cual lo excluiría del derecho público local. Entiendo, en igual sentido que Espósito (2018), que la prescripción no pertenece a una rama específica del derecho, sino que se aplica tanto en derecho público como derecho privado, razón por la cual no corresponde únicamente al Congreso Nacional legislar sobre prescripción, sino que habrá que estar a la materia que se trate, lo cual habilitaría a las legislaturas locales a regular al respecto en determinadas circunstancias.

Considero que la reforma repercutió de modo tal que la doctrina del fallo “Filcrosa” luce, actualmente, desestimada, pues las modificaciones implican un verdadero reconocimiento de la autonomía con la que cuentan provincias y municipios en materia de derecho tributario local. Resulta



indubitada a la luz de los artículos 2532 y 2560 del CCCN la facultad con la que cuentan las legislaturas locales a los fines de regular el instituto de la prescripción liberatoria en su integridad. Rosatti (2007), actual miembro de la Corte Suprema de nuestro país planteó que la jurisprudencia de la Corte nacional, refiriéndose a “Filcrosa”, es concluyente y sensata, no tanto por los argumentos constitucionales de índole competencial en los que se apoya (ciertamente valederos, pero también opinables) sino por razones prácticas que se relacionan con la seguridad jurídica y el derecho constitucional de propiedad de los contribuyentes. A partir de ello, expuso Espósito (2018) que la trascendencia de la mencionada causa reside en una cuestión práctica, vinculada a dar certeza y uniformidad, circunstancia que permite discutir sobre el mismo a la luz de las nuevas normas.

En virtud de lo expuesto en el presente trabajo, surge que el espíritu del anteproyecto claramente no conformó a los fiscos locales y dicha circunstancia fue puesta en conocimiento en el seno del Congreso. A partir de ello se introdujo la reforma que finalmente se impuso como norma y que despertó, a su vez, cuestionamientos en cuanto a su validez constitucional. Entiendo, en referencia a este punto, que aquella postura que asume la inconstitucionalidad de la reforma por entender que se está violando la cláusula de los códigos, no resulta del todo acertada, pues en concordancia con lo señalado por Espósito (2018), la tesis que lo expone parte de una premisa errónea al presuponer que estamos frente a una facultad que le corresponde al Congreso Nacional de acuerdo con la distribución de poderes realizada por la Constitución Nacional. Sin embargo, cabe resaltar, dicho criterio no surge expresamente del mencionado instrumento, sino que se trata de una interpretación judicial de la Corte Suprema.

Asimismo, considero erróneo concluir en que la ausencia de una legislación uniforme en materia de plazos de prescripción de tributos locales conllevaría un marco de inseguridad jurídica, pues nadie se encuentra en mejores condiciones para regular en dicha materia que los fiscos locales en virtud de la inmediatez que tienen con el contribuyente, siempre en el marco de la razonabilidad pregonada por el Tribunal Superior de Justicia de la provincia de Córdoba.

A los fines de profundizar lo expuesto, se sostiene que lejos estuvo la reforma de apaciguar las controversias existentes en la materia, pues ocasionó todo lo opuesto al modificar sustancialmente una doctrina ya consolidada, aunque cuestionada por determinadas corrientes, como lo era “Filcrosa”, todo lo cual vuelve a provocar enfoques encontrados en el ámbito doctrinario.

Mientras se aguarda un pronunciamiento de nuestro máximo tribunal al respecto, se concluye este trabajo recordando las sabias palabras del mentor de nuestra Constitución Nacional, Juan Bautista Alberdi (1853):

Conocer y fijar de un modo práctico lo que es del dominio del derecho provincial, y lo que corresponde al derecho de la confederación toda; establecer con claridad material la línea de división que separa lo provincial de lo nacional, es dar el paso más grande hacia la organización del gobierno común y del gobierno de cada provincia. Por haber desconocido ese deslinde, el derecho provincial ha invadido el terreno del derecho nacional. Y como el abandono o restitución de todo terreno conquistado, cuesta a la vanidad o al egoísmo; hoy tiene el aire de degradación el abandono que el sistema de provincia tiene que hacer de facultades arrebatadas al sistema nacional (p. 7).

## **IX.- BIBLIOGRAFÍA**

ÁBALOS, María G. (2013). Estudios de derecho público. Buenos Aires: Asociación de Docentes – Faculta de Derecho y Cs. Sociales – UBA.

ÁBALOS, María G. (2015). ¿El fin de la doctrina "Filcrosa"? A propósito de la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Recuperado de: <https://www.thomsonreuters.com.ar/es.html> (Cita online AR/DOC/637/2015)

ALBERDI, J.B. (1853). Elementos del derecho público provincial para la República Argentina. Valparaíso: Imprenta del Mercurio.

ALBERDI, Juan B. (1886). Obras Completas de J. B. Alberdi. Buenos Aires: La Tribuna Nacional.

ALBERDI, Juan B. (1913). Organización de la Confederación Argentina. Elementos de Derecho Público Provincial Argentino. Madrid: El Ateneo.

ALMADA, Lorena. (2016). El debate sobre la prescripción de los tributos locales a partir de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Recuperado de: <https://goo.gl/1vszfc>

ALTERINI, Atilio A.; AMEAL, Oscar J. y LÓPEZ CABANA, Roberto M. (1989). Curso de Obligaciones. Tomo II (3ra. Ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.

APOSTOLIDIS, Federico M. (2016). "El Código Civil y Comercial de la Nación y un ¿nuevo? régimen de prescripción de tributos locales. Una mirada a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de

la Nación”. Recuperado de:  
<https://www.thomsonreuters.com.ar/es.html> (Cita online  
AR/DOC/451/2016)

BOTANA, Diego; RIVERA, Julio Cesar y PIZARRO, Ramón D. (2019, 14 de enero). Edición especial: anteproyecto de reformas al Código Civil y Comercial. *Diario La Ley*, pp. 1-16.

BULIT GOÑI, Enrique. (2009). Constitución Nacional y tributación local. T. II. Editorial Ad Hoc: Buenos Aires, p. 1142.

CALVO COSTA, Carlos A. (dir.). (2015) Código Civil y Comercial de la Nación: concordado, comentado, y comparado con los Códigos Civil de Vélez Sarsfield y de Comercio. Comentario a cargo de JOSÉ F. MÁRQUEZ y MAXIMILIANO R. CALDERÓN, T. III. Buenos Aires: Editorial Thomson Reuters La Ley.

CARNOTA, Walter F. (2000). La estructura constitucional de la obligación tributaria. Recuperado de:  
<https://www.thomsonreuters.com.ar/es.html> (Cita online  
AR/DOC/8104/2001)

CASAS, José O. (1992), Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina. *Revista Doctrina Tributaria*, t. XIII, ps. 295 y 296.

DE DIEGO, Julian A. (2008). Manual de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Buenos Aires: La Ley.

DESCALZI, José P. (2010). Prescripción de tributos locales en la corte. Revista Doctrina Judicial, p. 1308.

ESPÓSITO, Augusto. (2018). La prescripción de los tributos locales a partir del Código Civil y Comercial unificado. Recuperado de: <https://www.thomsonreuters.com.ar/es.html> (Cita online AR/DOC/437/2018)

ETMAN, Gustavo E. (2016). La prescripción de los tributos locales vuelve a ser centro de discusión. Doctrina Tributaria. (430). pp. 7-27.

FERNÁNDEZ SABELLA, María F. y LAIUN, Fernanda. (2015). Nuevo Código Civil y Comercial unificado: ¿Prescripción tributaria sin límites para los fiscos provinciales? Recuperado de <https://goo.gl/FdVvGi>

GARCIA BELSUNCE, Horacio. (1996). La autonomía del Derecho tributario. Buenos Aires: Depalma.

LÓPEZ MESA, Marcelo J. (2015). Derecho de las obligaciones. Buenos Aires: B de F.

MÁRQUEZ, José F. (2015). “La prescripción liberatoria en el Código Civil y Comercial de la Nación”. Recuperado de <https://goo.gl/AaFYzB>

MENNA, Juan P. y BRANDT, Germán. (2015). Aplicación anticipada del Código Civil y Comercial. Prescripción en materia de tributos locales. Recuperado de: <https://www.thomsonreuters.com.ar/es.html> (Cita online AR/DOC/135/2016)

MURMIS, Roberto D. (2016). Donde manda la provincia, no manda la nación. Revista Doctrina Tributaria. Editorial Errepar, marzo, t. XXXVII. Buenos Aires: Editorial Errepar.

NAVARRINE, Susana C. (2018). La dispensa de prescripción cumplida de los tributos. La Ley. pp. 6-7.

NAVEIRO DE CASANOVA, Gustavo J. (2015). Derecho Tributario. Segundo Edición. Buenos Aires: Editorial Estudio.

POWELL, Celeste y POWELL, Candela. (2015). La prescripción en el Código Civil y Comercial. Su impacto en el Código Fiscal de la provincia de Santa Fe. Recuperado de: <http://www.contadores-cac-ros.com.ar>

REVILLA, Pablo. (2012). La cláusula de los códigos y la autonomía del derecho tributario provincial. Revista Práctica Profesional. Editorial La Ley, 158, p. 38.

RIVERA, Julio C. (2013). Código Civil y Comercial. Modificaciones que cambian el espíritu del proyecto. Recuperado de: <https://tinyurl.com/yaw6pbb2>

ROLDÁN PEIRETTI, Gastón D. (2016). La prescripción de los derechos y la caducidad en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Aplicación a los tributos locales (trabajo final de especialización). Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, Argentina.

ROSATTI, Horacio D. (2007). El Código Civil desde el Derecho Público. Santa Fe: Rubinzal - Culzoni.

SALAS, Luis M. (2014). La prescripción de tributos provinciales y municipales y el Código Civil y Comercial. Recuperado de: <https://www.thomsonreuters.com.ar/es.html> (Cita online AR/DOC/3711/2014)

SCOPONI, Cristian F. (2014). La prescripción y los tributos locales: la inconstitucionalidad del art. 2532 in fine del nuevo Código Civil y Comercial a la luz del criterio de la Corte. Recuperado de: <https://tinyurl.com/ybccxeks>

SPISSO, Rodolfo R. (2000). Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Depalma.

URRESTI, Patricio E. (2016). Implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación respecto de la prescripción en materia tributaria nacional y local. Recuperado de <https://tinyurl.com/ybpmu9s4>.

VILLEGAS, Héctor P. (1999). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7° Edición. Buenos Aires: Depalma.

VIÑAS, Julio. (2015). Prescripción de los tributos locales y el Código Civil y Comercial. Recuperado de: <https://www.thomsonreuters.com.ar/es.html> (Cita online AR/DOC/3277/2015)