

## La Prescripción Liberatoria de la Acción para Determinar y Exigir el Pago de Tributos y la Legislación Tributaria de los Estados Provinciales

Por Juan F. Giovachini

### I. Introducción [\[arriba\]](#)

La operatividad de la prescripción liberatoria[1] sobre las acciones del fisco para determinar y exigir el pago de tributos no es materia sujeta a discusión[2].

El debate radica en determinar si los Estados Provinciales[3] están sometidos o no a los límites que pudieran emerger de las disposiciones de los denominados códigos de fondo, en particular, y en materia de prescripción liberatoria, a las del Cód. Civ. de la República Argentina (“CC”, arts. 3947, siguientes y concordantes[4]) sancionado por el Congreso de la Nación en el marco del art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional (“CN”)[5].

Están involucradas en el mencionado debate y son determinantes para la adopción de una posición a su respecto, la interpretación de los arts. 31 y 75, inc. 12), de la CN, como así también la configuración del reparto de competencias en materia tributaria por parte de la CN a la luz de los arts. 1, 4, 75, incs. 1, 2, 3, 121 y 126, y del art. 4027, inc. 3, del CC.

Sobre esto último, cuadra señalar brevemente, siguiendo a Casás[6], que la CN estructura un esquema de asignación de la competencia tributaria entre la Nación y las Provincias de la siguiente forma:

(i) Gobierno Nacional: (a) rentas aduaneras en forma permanente y exclusiva (arts. 4, 75, inc. 1, y 126 de la CN); (b) contribuciones indirectas como recurso ordinario en forma concurrente con las provincias y sujetas a coparticipación, salvo las que tengan aceptación específica (arts. 4 y 75, inc. 2, primer párrafo, e inc. 3, CN); (c) contribuciones directas como recurso extraordinario, solo por tiempo determinado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan, en forma concurrente con las provincias, y sujetas a coparticipación, salvo las que tengan afectación específica (arts. 4 y 75, inc. 2, primer párrafo, e inc. 3 CN).

(ii) Gobiernos Provinciales: (a) Contribuciones indirectas como recurso ordinario, en forma concurrente con la Nación, con la prohibición legal-convencional de analogía con gravámenes nacionales, conforme a la Ley N° 23.548 de coparticipación tributaria (arts. 75, inc. 2, primer párrafo, 121 y 126, primer párrafo, de la CN); (b) contribuciones directas como recurso ordinario en forma exclusiva, salvo concurrencia transitoria por ejercicio de la Nación de las facultades del art. 75, inc. 2, primer párrafo, de la CN, con prohibición legal-convencional de analogía con gravámenes nacionales, conforme a la Ley N° 23.548 de coparticipación tributaria (arts. 75, inc. 2, 121, 126, primer párrafo, de la CN).

En línea con lo señalado en relación con la competencia tributaria de los Gobiernos Provinciales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“CSJN”) tiene dicho desde antaño que no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a sus bienes y prosperidad, sin más limitaciones que las emanadas del art. 108 –actual 126– de la Constitución[7], dado que la creación de impuestos, elección de objetos imposables y formalidades de percepción resultan del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades sobre este particular en sus respectivas jurisdicciones tienen la propia amplitud de su poder legislativo, de suerte que el criterio de oportunidad o de acierto con que la ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder[8], porque, 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[9].

En el marco del reparto de competencias tributarias entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales y en relación con la disciplina tributaria, cabe asimismo señalar sucintamente que no existen discrepancias en reconocer autonomía al derecho tributario nacional y provincial, aunque sí en cuanto a su extensión por la articulación e interpretación de las normas legales involucradas, señaladas párrafos atrás.

Sobre el particular, es dable mencionar las recomendaciones emergentes de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en las que se consignó: “1. El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho, por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios; 2. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos...”[10].

La doctrina nacional, por su parte, acepta y reconoce la citada autonomía (aunque también reiteramos que con diferentes matices y extensión)[11], la cual, a su vez, ha sido receptada legislativamente, por ejemplo, en el ámbito nacional, en los arts. 1 y 2 de la Ley de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social n.º 11.683 (t.o. 1998)[12].

Retornando al tema que nos convoca, luego de la breve reseña efectuada, corresponde señalar que la CSJN, al intervenir en la causa “Municipalidad de Avellaneda s/Inc. de verificación en: Filcrosa S.A. s/quiebra”, de fecha 30 de octubre de 2003 (“Filcrosa”)[13], aborda y resuelve por mayoría[14] respecto de la articulación de las disposiciones del CC sancionado en virtud del art.75, inc. 12, de la CN y las de la normativa provincial en materia de prescripción liberatoria de la acción del fisco para determinar y exigir el pago de tributos, y, ante una concreta situación de conflicto entre ellas, toma partido sobre la primacía y validez constitucional de las primeras sobre las segundas (que declara inconstitucionales), consolidando un criterio que no ha sido modificado a la fecha[15].

Sentado lo sucintamente expuesto, mencionaremos a continuación y a grandes rasgos las distintas posiciones existentes sobre la cuestión citada, para luego, referirnos a lo resuelto por la CSJN en Filcrosa. Seguiremos con nuestra posición y cerraremos este informe con nuestras conclusiones.

## **II. Diferentes Posiciones** [\[arriba\]](#)

Hemos señalado que existen posiciones antagónicas sobre la normativa aplicable a la prescripción liberatoria en materia de obligaciones tributarias.

Una primera posición, denominada iusprivatista, afirma la preponderancia y validez constitucional de las disposiciones del CC sobre las derivadas de los códigos fiscales provinciales (legislación tributaria local) ante situaciones de conflicto entre ellas y priva a las últimas de todo valor constitucional.

De tal modo, las disposiciones legislativas provinciales en materia de prescripción liberatoria de obligaciones tributarias estarían subordinadas a las del CC.

Para arribar a tal conclusión, se invocan principalmente en las previsiones de los arts. 31, 75, inc. 12, y 126 de la CN, de cuya interpretación se concluye que entre las potestades legislativas tributarias de los estados provinciales no se incluye la de fijar la prescripción de la acción de determinar y reclamar los tributos legislados por ellos.

En sentido contrario, una línea de pensamiento denominada iuspublicista da primacía a las disposiciones locales en materia tributaria por sobre las de fondo del CC, sin que se admita la interferencia de estas sobre aquellas; o bien simplemente se considere a las disposiciones del CC como un parámetro referencial bajo el cual se evaluará la razonabilidad de aquellas.

En ese orden de ideas, cabe señalar, entre muchas otras opiniones, la del Dr. Orgaz en su voto de disidencia en el fallo de la CSJN “Atilio César Liberti s/Sucesión”[16], quien expresó: “del hecho de que las provincias han delegado expresamente en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, no es legítimo deducir la voluntad de ellas de aceptar limitaciones a su potestad impositiva que resultan implícitamente de preceptos del Cód. Civ.: todo lo que parece razonable inferir es que con aquella delegación lo que las provincias han querido es que exista un régimen uniforme en materia de relaciones privadas. El Cód. Civ. no es limitativo del Derecho público ni tampoco un Derecho subsidiario de este, al menos en su generalidad: el principio es, como se ha dicho, el de que ‘cada sistema de Derecho ha de suplirse por sí mismo y, por tanto, una laguna aparente en el sistema del Derecho público no debe suplirse por vía de analogía aplicando prescripciones del Derecho privado, sino que ha de llenarse con preceptos emanados del sector del Derecho público’[17].

Con similar temperamento, mencionamos la resolución del Superior Tribunal de la Ciudad de Buenos Aires (“STJCSBA”), en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia”[18] (conservó su posición en sentencias posteriores[19]), con fundamento en la ya citada autonomía del Derecho tributario y de lo establecido en el art. 129, primer párrafo, de la CN[20].

En tal sentido, se destaca el voto del Dr. Casás[21], quien señala, por un lado y en lo estrictamente vinculado a las normas nacionales y locales, la sanción por el Congreso de la Nación de la ley local n.º 19.489, estableciendo concretamente los plazos de prescripción tributaria en ellas regulados, importó: a) o bien afirmar que la autonomía del Derecho tributario habilitaba a consagrar una regulación diferente de la prescripción en el ámbito fiscal; o, b) entender, cuanto menos, útil explicitar términos para la prescripción tributaria, que consideró análogos –de resultar atingentes– a los previstos en el Cód. Civ.. Todo ello, ya que no es dable presumir la imprevisión del legislador, más aún cuando la antedicha inconsistencia tendría como corolario la eventual declaración de inconstitucionalidad de la apuntada ley, medida de extrema gravedad institucional que debe considerarse la última ratio del ordenamiento jurídico.

Agrega más adelante en su voto que “Inspirado en tan destacados juristas (en referencia a los Dres. Luqui y García Belsunce, cuyas opiniones transcribe[22]), hace más de diez años, recogí sus enseñanzas propiciando una aplicación mesurada de la Cláusula de los Códigos de la Constitución Nacional frente a las regulaciones tributarias locales, lo que conducía a tomar en cuenta las características constitutivas de cada caso, decidiendo la invalidación constitucional de los preceptos impositivos provinciales solo de contraponerse insalvablemente con principios generales del Derecho contenidos en la legislación común –v. gr.: del orden de los privilegios generales o especiales para el cobro preferente sobre los bienes del deudor–; o que hayan sido sancionados por el Congreso como reglamentación directa e inmediata de derechos o garantías constitucionales (...), situación que, no está de más confirmar, no se verifica respecto de la norma sobre prescripción impugnada en el sub iudice”.

Mencionadas brevemente las dos posiciones antagónicas sobre el tema en desarrollo con el sustento normativo y axiológico de cada una de ellas, sobre todo de la segunda de las expuestas, dado que la primera será desarrollada seguidamente, resta ahora señalar lo resuelto por la CSJN en el caso Filcrosa.

### III. El Fallo “Filcrosa” [\[arriba\]](#)

La base fáctica del caso es la siguiente: el síndico de un concurso preventivo interpuso recurso extraordinario contra la sentencia de la Sala E de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial que al confirmar el pronunciamiento de la instancia anterior rechazó la defensa de prescripción opuesta con relación al crédito que verificó la Municipalidad de Avellaneda por tasas municipales.

La Cámara, con remisión al dictamen del Sr. Fiscal de Cámara, sostuvo que la prescripción de los tributos municipales se rige por lo dispuesto en las normas locales, sin que resulte aplicable lo establecido en el art. 4027, inc. 3, del CC (prescripción quinquenal), pues la reglamentación relativa a dichos gravámenes constituye una facultad privativa de las provincias no delegada al gobierno federal.

La CSJN, con opinión favorable del Procurador General de la Nación, y por voto mayoritario de sus Ministros[23], aceptó el recurso de queja por denegación del recurso extraordinario interpuesto por el síndico y dejó sin efecto la sentencia apelada por los argumentos centrales que se mencionan a continuación:

La Corte declaró en varias oportunidades que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Cód. Civ. eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local[24].

La prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inc. 12, de la CN, este no solo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía”[25].

El principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República, aun dentro de un régimen federal, las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la involucrada en la especie[26].

La regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias —ni a los municipios— dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan[27].

Si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía —inconcebible si no pudieran estas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse—, debe recordarse que, como en materias semejantes lo estableció esta Corte, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional[28].

La solución respeta las previsiones del art. 31 de la CN, que imponen a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional en ejecución de aquellos que sí lo han sido[29].

#### **IV. Nuestra Opinión** [\[arriba\]](#)

Entendemos que resultan determinantes las disposiciones de los arts. 1; 31; 75, inc. 12; y 126 de la CN, y la interpretación sistemática de ellos[30], para hacer prevalecer y aplicar las previsiones del CC, en materia de prescripción liberatoria, a las acciones del fisco para determinar y exigir el pago de un tributo, por sobre las de la legislación provincial local en el supuesto de existir diferencias entre ellas.

En ese orden de ideas, compartimos los argumentos esgrimidos en el voto mayoritario de la CSJN en la causa Filcrosa, los cuales, en honor a la brevedad, no volvemos a mencionar. Aunque adicionalmente a lo en él expuesto, consideramos que no basta con recurrir al principio de la autonomía del Derecho tributario para desconocer las disposiciones de la legislación de fondo sancionada por el Congreso de la Nación para todo el territorio de la República en el marco de las atribuciones derivadas del art. 75, inc. 12 de la CN.

Adviértase que de admitirse a las Provincias legislar sobre materias delegadas a la Nación con un temperamento diferente al del CC en materia de prescripción de acciones se estaría vulnerando la CN (arts. 75, inc. 12; y 126), y el CC se vería desnaturalizado y carecería de su pretendida aplicación igualitaria y uniforme para todo territorio de la Nación.

En efecto, no puede soslayarse que si las Provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo (conf. art. 75, inc. 12, CN) para robustecer mediante esa unidad 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. El precepto constitucional así lo establece en términos categóricos[31].

Lo expuesto no hace mella a las ya señaladas potestades tributarias de los estados provinciales, las cuales no son ilimitadas por derivación de lo expuesto. Por el contrario, encuentran su continente en la propia CN que debe ser interpretada, como hemos mencionado, sistemáticamente.

Es decir, que las Provincias pueden sancionar leyes tributarias en el marco de su competencia tributaria, pero ellas, en una materia como la que se trata, deben ser compatibles y armónicas con las disposiciones de los códigos de fondo, por la delegación a la Nación de la facultad de legislarlos. En este orden de ideas, la CSJN ha resuelto que los actos de las legislaturas provinciales pueden ser invalidados: (a) cuando la Constitución concede al Congreso en términos expresos un poder exclusivo; (b) cuando el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias; y (c) cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de tales potestades por estas últimas[32]. Coincidentemente, para que resulte incompatible el ejercicio de los dos poderes, el nacional y el provincial, no es bastante que uno sea de crear o proteger y el otro sea el de imponer o destruir, según la terminología jurídica de los tratadistas americanos, sino que es menester que haya repugnancia efectiva entre esas facultades al ejercitarse, en cuyo caso, y siempre que la atribución se haya ejercido por autoridad nacional dentro de la Constitución, prevalecerá el precepto federal, por su carácter de ley suprema; pero siendo tan indiscutible la facultad constitucional exclusiva del Congreso para sancionar el impuesto de protección como innegable la atribución constitucional de la provincia para establecer gravámenes impositivos sobre los productos de sus industrias locales,

no cabe dudar que estas atribuciones o poderes han sido creados para que se ejerciten y desenvuelvan en su respectiva esfera de acción, propendiendo armónicamente a la consecución de los fines de interés público que los originan y fundamentan, sin que nada obste a la convivencia legal y material de los dos principios, rigiendo en sus respectivos campos de acción, sin roces ni conflictos irreparables, que no los hay posibles dentro de la Constitución...”[33].

No es reciente la posición de la CSJN en el sentido de dar prevalencia y validez constitucional a las disposiciones del CC frente a la legislación provincial sobre materia delegada que lo contraría. En ese sentido, se ha resuelto que, tratándose de una demanda que tiende a obtener la repetición de sumas pagadas a una provincia en concepto de impuestos que se sostiene que son inconstitucionales, el plazo de prescripción aplicable es el establecido por el art. 4023 del CC y que una ley local no puede derogar las leyes sustantivas dictadas por el Congreso porque ello importa un avance sobre facultades exclusivas de la Nación, contrario al art. 67, inc. 11, —actual 75, inc. 12— de la CN[34], agregando que esa doctrina fue reiterada en otros precedentes[35].

Por su parte, el orden jerárquico impuesto por el art. 31 de la CN presupone áreas de competencia nacional y provincial. En las áreas de competencia nacional establecidas por la Constitución, las leyes y constituciones locales están subordinadas a la Constitución Nacional y a las leyes del congreso, lo que incluye a los tratados[36].

No desmerecemos la aguda crítica consistente en que en algunas ocasiones, como la mencionada en el voto del Dr. Casás en la causa “Sociedad Italiana”[37], el propio Congreso Nacional ha legislado diferentemente a lo establecido en el CC, por él también sancionado, en materia de prescripción liberatoria actuando como legislatura local de la Capital Federal al sancionar la ley local n.º 19.489 (aplicable a ese ámbito en el período fiscal que se controvierte en tal causa).

Entendemos que tal legislación asimétrica obedeció a una desatención del legislador federal, porque este no se encuentra al margen de las competencias legislativas que la propia CN asigna y articula específicamente, ni puede subvertir el orden jerárquico normativo impuesto por el art. 31 de la CN. Ello así toda vez que aquellas no pueden ser soslayadas, aunque sea el mismo órgano legislativo el que sancione las disposiciones legales en cuestión, atento a que él debe actuar inexorablemente en base a la esfera de competencias que la CN configura.

En tal sentido, la propia CSJN ha resuelto al respecto que esa doctrina, en referencia a la prescripción de la acción, es materia propia del CC, cuyas disposiciones no pueden ser modificadas por las legislaturas provinciales por imperio de los arts. 31; 67, inc. 11 —actual 75 inc. 12—; y 108 —actual 126— de la CN, es de aplicación incluso al Congreso de la Nación, cuando este actúa en su carácter de legislatura local de la Capital Federal, estableciendo impuestos de carácter local”[38].

Expresa concluyentemente Badeni en relación con las leyes que dicta el Congreso de la Nación en el ineludible marco que le impone la CN y del orden de prelación normativa que ella instituye en su art. 31 que: “si bien casi todas las atribuciones constitucionales del Congreso presentan un matiz jurídico, las que tienen carácter específico en esa materia están mencionadas por el art. 75, incs. 12, 23, 30 y 32. Su ejercicio se concreta mediante la sanción de leyes federales o locales. Las primeras son aquellas que se aplican en todo el ámbito del país. Las segundas son aquellas que se aplican únicamente sobre aquellos espacios físicos que no están alcanzados por la autonomía provincial, como son el territorio de la Capital de la Nación y los establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30, CN). A su vez, las leyes federales se dividen en aquellas que conforman el llamado derecho común y las que constituyen el llamado derecho federal. Las primeras son las emitidas por el gobierno federal y aplicadas por

las provincias, mientras que las segundas son emitidas y aplicadas por el gobierno federal. Las que versan sobre temas de derecho común y que son aplicables en todo el territorio del país suelen recibir el nombre de leyes nacionales y se reserva la denominación de leyes federales a las segundas. Ambas categorías tienen jerarquía superior a las leyes provinciales (art. 31, CN)”[39].

Finalmente, no podemos dejar de mencionar la tendencia y necesidad de establecer plazos de prescripción más breves, puesto que tiende a evitar que la inactividad e indiferencia del acreedor provoque al deudor mayores inconvenientes por la acumulación de un crecido número de cuotas al cabo del tiempo, sin que se advierta la imposibilidad de aquel de obrar con adecuada diligencia dentro de un plazo como el de cinco años, ya bastante prolongado, puesto que los modernos sistemas de computación pueden ser actualizados en el momento oportuno para detectar la nómina de los deudores y promover las acciones legales pertinentes en resguardo de sus intereses[40].

## V. Epílogo [\[arriba\]](#)

Concluimos este trabajo sintetizando nuestra opinión, en el sentido que los Estados Provinciales están sometidos a los límites que pudieran emerger de las disposiciones del CC en materia de prescripción liberatoria.

Por lo cual, ante supuestos de asimetrías entre las disposiciones del CC y las de las leyes provinciales tributarias sobre tal materia, prevalecerán las de aquellas sobre las de estas últimas.

Fundamenta esa aseveración la interpretación sistemática de los arts. 31 y 75, inc. 12, de la CN, en el marco del reparto de competencias legislativas por parte de la CN conforme a sus arts. 1; 4; 75, incs. 1, 2, 3; 121; y 126.

No desmerecemos las críticas derivadas de que, en alguna ocasión el propio Congreso Nacional, actuando como legislatura local para la Capital Federal, ha legislado en materia de prescripción liberatoria (al sancionar la ley local n.º 19.489) diferentemente a lo establecido en el CC. Entendemos que tal asimetría no puede sino imputarse a una desatención del legislador federal, porque este no se encuentra al margen de las competencias legislativas que la propia CN asigna y articula específicamente, ni puede subvertir el orden jerárquico normativo impuesto por el art. 31 de la CN.

---

[1] Borda, Guillermo A., Tratado de Derecho Civil, Obligaciones, Editorial Perrot, 1983, T 2, Quinta Edición, Actualizada y ampliada, p. 8., define a la prescripción liberatoria como: “la extinción de un derecho (o, para hablar con mayor precisión, a la extinción de las acciones derivadas de un derecho) por su abandono por el titular durante el término fijado por la ley”. Del art. 3947 del Código Civil de la República Argentina, surge que la prescripción es un medio de libertarse de una obligación por el transcurso del tiempo y del 4017 del citado cuerpo normativo que solo por el silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, queda el deudor libre de toda obligación.

[2] Cfr. Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, 2003, 8.a edición, actualizada y ampliada, 1.a reimpresión, p. 381; Bocchiardo, José C., “Parte III: Derecho tributario Sustantivo o Material”, en: García Belsunce, Horacio A. (dir.), Tratado de Tributación, Astrea, 2003, Volumen 2, Tomo I, pp. 172 y ss.; Giuliani Fonrouge, Carlos - Navarrine, Susana (actualizadora), “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Lexis N.º 9217/001432, versión digital publicada en [www.abeledoperrot.com.ar](http://www.abeledoperrot.com.ar), Lexis Nexis-Abeledo Perrot, 2009; García Vizcaíno, Catalina, Derecho

Tributario, T 1, "Consideraciones Económicas y Jurídicas", Lexis N.º 5604/004679, versión digital publicada en [www.abeledoperrot.com.ar](http://www.abeledoperrot.com.ar), Lexis Nexis-Abeledo Perrot, 2007.

[3] En cuanto a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, luego de la reforma de la CN del año 1994, Spisso señala: "La Ciudad de Buenos Aires, a la cual se le ha reconocido un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, tiene las mismas facultades tributarias que las provincias, que debe ejercer conforme a las previsiones de la Ley 23.548 (art. 129 Cons. Nacional y art. 12, Ley 24.588). En la ciudad de Buenos Aires, en cuanto siga siendo Capital Federal, el Congreso de la Nación, en su carácter de legislatura local, en los aspectos que atañen a los intereses de la Nación, conserva facultades de imposición" (Spisso, Rodolfo, "El poder tributario y su distribución", en García Belsunce, H. A. (dir.), óp. cit., p. 7. En efecto, la reforma constitucional de 1994 consagró la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires, confirniéndole facultades propias de legislación, con la única limitación derivada de las disposiciones de una ley de garantías de los intereses del Estado Nacional (art. 129). Dicha Ley N.º 24.588, previó expresamente que la Ciudad –continuadora a todos los efectos de la Municipalidad de Buenos Aires– tendrá facultades propias de jurisdicción en materia tributaria local (art. 8). La Ciudad de Buenos Aires dictó luego su propia Constitución, y en sus arts. 80, inc. 2 y 81, inc. 9, otorga a la Legislatura la potestad de legislar en materia fiscal y tributaria, con sujeción a los principios establecidos en el art. 51, competencia que ejerció al dictar el Código Fiscal –Ley 150– y sus sucesivas modificaciones. Por lo cual, equiparamos al solo efecto expositivo de este trabajo a la Ciudad de Buenos Aires con los Estados Provinciales.

[4] En especial, entre otras cuestiones, sobre los plazos prescriptivos y su cómputo, las causales de suspensión e interrupción de la prescripción.

[5] Sin perjuicio que cualquier pretensión de orden sancionatorio dispuesto por la legislación fiscal provincial (codificada generalmente en los denominados Códigos Fiscales), pueda estar sujeta a las disposiciones sobre prescripción liberatoria del Código Penal de la República Argentina ("CP"), cuya sanción también corresponde al Congreso Nacional (cfr. art. 75, inc. 12 de la CN), que establece un plazo de prescripción en materia de la acción para las multas de dos años (art. 62, inc. 5 del CP); mientras que asimilando la clausura a un supuesto de inhabilitación temporal, el plazo de prescripción de la acción se ha fijado en un año (art. 62, inc. 4).

[6] Cfr. Casas, José O., "Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento", en: Derecho tributario, T. X p. 1 y ss., en particular pp. 4 y 5. Asimismo, véase a Spisso, Rodolfo, "El poder tributario y su distribución", en: García Belsunce, H. A. (dir.), óp. cit., pp. 1 y ss., y a Badeni, Gregorio, Tratado de Derecho Constitucional, La Ley, 2009, T II, Segunda Edición Actualizada y Ampliada, pp. 1537 y ss.

[7] Cfr. CSJN, Fallos: 7:373

[8] Cfr. CSJN, Fallos: 105:273; 114:262, entre otros muchos pronunciamientos.

[9] Cfr. CSJN, Fallos: 114:282.

[10] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Estatutos. Resoluciones de las Jornadas, p. 21, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993. En ese orden de ideas, el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa de Tributación Conjunta OEA-BID del año 1967, consignó en la "Exposición de motivos: análisis del articulado", que: "Como consecuencia del principio de la autonomía del Derecho tributario que inspira el proyecto, los vacíos y oscuridades de las normas tributarias deben solucionarse recurriendo, en primer término, a los principios generales de esta rama jurídica. En ausencia de ellos, el intérprete puede acudir a los principios de otras ramas jurídicas, sin necesidad de seguir ningún orden predeterminado, ya que el Derecho tributario no es excepcional con respecto a ninguna otra rama jurídica en particular. Deberá, como dice el Código, recurrirse a los principios que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho tributario" (Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario, pp. 12 y 14, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967).

[11] Entre otros, y a título de ejemplo, mencionamos a: Jarach, Dino, El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo Perrot, 1971, 3.ª Edición, Reimpresión, pp. 19 y ss.; Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, Depalma, 1997, 6.ª edición, Tomo I, pp. 72 y ss.; García Belsunce, Horacio. A., "La autonomía del derecho tributario", en: Estudios financieros, Depalma, 1966, p. 236; Villegas, H. B., óp. cit., p. 222; Spisso, R., "Proyección de los códigos nacionales sobre el derecho tributario provincial", en La Ley 2009- T C - p. 579; como así también el resto de los autores citados en la nota al pie de página n.º 1.

[12] "Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes. ARTICULO 1.º: En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de estas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado. ARTICULO 2.º: Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando estos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de ellos".

[13] Registro del Alto Tribunal Expediente Letra F 194, Tomo XXXIV, Publicado en La Ley, 2004 - T A, p. 42. Es del caso señalar que meses después de dictado el fallo Filcrosa por la CSJN, el Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires falló en sentido contrario en autos: "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGC (Res. N.º 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR (art. 114 Cód. Fis).

[14] Voto de los Doctores Fayt, Moline O'Connor, López, Vázquez (según su voto), Belluscio (según su voto) y Boggiano (según su voto). Los Dres. Petracchi y Maqueda votaron en disidencia.

[15] Entre otros fallos de la CSJN con el mismo criterio de Filcrosa, véanse Fallos 332:616, fecha 26-03-2009, autos: "Recurso de hecho deducido por Casa Casmma S.R.L. en la causa Casa Casman S.R.L. s/ concurso preventivo s/incidente de verificación tardía promovido por Municipalidad de la Matanza"; Fallos 332:2108, fecha 08-09-2009, autos: "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L. s/ejecución fiscal". Cabe asimismo mencionar que el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ("STJBA") ha seguido tal temperamento, entre otros pronunciamientos y a título de ejemplo, en: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos Cooperativa Provisión de Almaceneros de Punta Alta limitada. Concurso Preventivo (Causa C 81.253)"; "Municipalidad de Monte Hermoso contra expreso Sud Atlántico SRL. Apremio" (Causa C 81.410); "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: Barrere Oscar R s. Quiebra" (Causa C 82.121); y "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos Montecchiari Dardo S/Quiebra" (Causa C 84.445).

[16] Fallos 235:571.

[17] Es del caso mencionar que la posición adoptada por el Dr. Orgaz en su voto disidente fue luego asumida como mayoritaria por la CSJN, en autos "Larralde, Lorenzo y Otros" (Fallos 243:98; JA- 1960-V-p. 116).

[18] STJ CABA, 17/11/2003 "Sociedad Italiana de Beneficencia s/ recurso de queja por recurso de inconstitucionalidad denegado", La Ley, 2004-T D, p. 270.

[19] STJ CABA, 11/05/2004 "YPF S.A. c. DGR", entre otros.

[20] "La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad"

[21] Posición concordante con la expresada previamente por él en su trabajo: Casás, José O., "Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina", t. XIII, p. 293, en *Doctrina Tributario de Errepar*.

[22] «Por su parte, el académico Horacio A. García Belsunce, ocupándose específicamente de la prescripción tributaria por gravámenes locales (acciones y poderes del fisco para determinar y cobrar y acción del contribuyente para repetir el pago indebido) y de las disposiciones del Código Civil, ha puesto la clave de bóveda en el principio de razonabilidad, con lo cual se hace necesario un tratamiento casuístico. Señala por tanto: "Si la prescripción para el cobro del impuesto fuere determinada por la legislación provincial en cinco años (como en el orden fiscal nacional) o en tres años, ¿podría el contribuyente esgrimir que ese apartamiento de la legislación nacional sustantiva le ocasiona alguna lesión de carácter constitucional? Evidentemente, no; porque el perjudicado al acortar el plazo para ejercer la acción que nace de su derecho al cobro del impuesto es el propio Estado que, en ejercicio de su poder legislativo, así lo ha dispuesto. Por el contrario, si el ordenamiento provincial extendiera la prescripción a treinta o cuarenta años o acortara el plazo de la prescripción de la acción de repetición de impuestos pagados en exceso a un término notoriamente inferior al de la prescripción ordinaria del derecho común (dos años, por ejemplo), sí podría el contribuyente invocar una lesión a su derecho de propiedad, pero en ambos casos, agregó, fundado no en el apartamiento de la legislación de fondo sino en la irracionalidad de la disposición provincial, porque la razonabilidad como parámetro de justicia, es fundamento de la inconstitucionalidad de las leyes y, en este caso, la justicia —como forma de concretar y realizar el derecho— se ve burlada ante una disposición que pretende poner sobre el contribuyente la espada de Damocles del cobro de un gravamen durante un período ridículamente extenso, de la misma manera que en el caso contrario (el del acortamiento del plazo de prescripción de la acción de repetición por el contribuyente), le cercena un Derecho al reducir, también irracionalmente, esa prescripción a términos que pueden hacerle impracticable el ejercicio del mismo. Me atrevería a sostener que la prescripción quinquenal de la acción de repetición de los tributos provinciales, colocada así en igual plazo de la que corresponde en el orden fiscal nacional, puede defenderse como constitucional, pues aunque se aparte de la prescripción ordinaria decenal, no puede ser tildada de irrazonable ni arbitraria", para añadir más adelante: "No admito la primacía de los artículos 67, inciso 11 y 31 de la Constitución nacional por encima de las facultades tributarias de las provincias, por el solo hecho de su interpretación literal o por pura ortodoxia en su aplicación. Solo la acepto como causal de inconstitucionalidad de las normas locales, si como consecuencia del apartamiento de estas frente a la legislación nacional sustantiva —sea de Derecho privado o de Derecho público, como ocurre con el Derecho penal tributario— se diere la colisión entre ella y una ley local irrazonable en su aplicación al caso y violatoria de declaraciones y derechos constitucionales" (v. "La autonomía del Derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial", pp. 27 y ss., en particular pp. 60 a 62, en *Temas de Derecho tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982). En sentido concordante, mi maestro, el profesor Juan Carlos Luqui, ha dicho sobre la cuestión: "Las leyes locales no pueden alterar, además de las garantías y principios constitucionales, aquellas normas de Derecho general contenidas en los códigos de fondo. Por el contrario, las normas de derecho común contenidas en dichos códigos pueden ser modificadas por leyes locales, siempre que esas modificaciones no lesionen alguna garantía constitucional consagrada en la Carta a favor del contribuyente, si se trata de normas locales de carácter tributario (igualdad, equidad y proporcionalidad)" (cfr. ¿Preferencia de la ley común sobre la ley local?, parágrafo: "Conclusión", *Revista Jurídica Argentina La Ley*, tomo 148, pp. 25 y ss., en particular p. 35)».

[23] Sintetizamos a continuación las disidencias en Filcrosa de los Doctores Enrique S. Petracchi y Juan C. Maqueda, quienes parecen situarse en la posición iuspublicista según la hemos descripto: «Que es incorrecto entender el Código Civil con un alcance limitado a la regulación de las relaciones jurídicas que, sobre la base de criterios más modernos, la doctrina clasifica como "de derecho privado". Ello es así porque, como se explica en la nota a los arts. 33 y 34 de ese código (y se destacó en la disidencia del juez Petracchi en Fallos 322: 2817), las relaciones de contenido patrimonial con el Fisco se consideraban "de derecho privado" ya que, solo con arreglo a tal derecho y en cuanto persona jurídica privada, el Estado podía estar en juicio sobre sus bienes. El derecho que rige estas relaciones, dice esa nota, no es nuevo; era el derecho administrativo del Imperio Romano. Por tal razón, en la nota al art. 745, se alude a los alcances del recibo

dado por la oficina pública encargada de alguna contribución, en el art. 845 se prohíben las transacciones sobre las rentas públicas, y en el 3951 se establece que el Estado está sometido a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes y derechos susceptibles de propiedad privada». «Que es igualmente claro que las relaciones tributarias no se hallan totalmente regladas en la legislación provincial, y que no basta con apelar al carácter “autónomo” del derecho tributario (esto es, a la consideración de que este derecho es independiente del derecho civil) para concluir que el régimen de las obligaciones impositivas se rige exclusivamente por las leyes locales...». «Que, en suma, las obligaciones impositivas no están enteramente regidas por las leyes provinciales, ni tampoco lo están enteramente por las leyes nacionales; todo depende de qué aspecto de la relación jurídica se trate en cada caso. Para ellas valen los mismos principios que se aplican a las demás obligaciones nacidas de las leyes provinciales: cuando resulte admisible permitir al Estado un comportamiento distinto del de un sujeto privado (como claramente sucede con la creación de tributo, la determinación de los hechos impositivos, y las formalidades y procedimientos de percepción), rige el derecho público local. Pero cuando, valorativamente considerada, la solución pueda encontrarse en el régimen común a todas las provincias, porque este es idóneo para resolver el conflicto, la legislación nacional debe prevalecer». «Que, con particular referencia a la extinción de las obligaciones impositivas, no se advierte qué motivos, relacionados con la sustancia, subsistencia, o con la extensión de los poderes de los gobiernos de provincia, exigirían que se considere de manera diferente, a los efectos de la desidia del acreedor y a la consiguiente liberación del deudor por el transcurso del tiempo, a aquella con la cual se examinan las obligaciones de cualquier otra clase. Si la autonomía de las provincias quedara afectada por la mera circunstancia de que, al ser personas jurídicas de carácter público, están sujetas al régimen común de las obligaciones, habría que terminar concluyendo, necesariamente, que el art. 33 del Cód. Civil es inconstitucional porque subordina los poderes locales a un régimen jurídico heterónomo, imponiéndoles limitaciones que les impiden ensancharse según su arbitrio individual. Pero está muy claro que esa no es la doctrina de esta Corte (cfr. Fallos 320:1344; 322:2817 y sus citas)». «Que, sin perjuicio de los principios hasta aquí expuestos, cabe asimismo advertir que la ley nacional aplicable en materia de tasas fija en diez años el plazo de prescripción para esa clase de obligaciones. Cuando la legislación nacional altera el plazo común fijado en el Código Civil, modificándolo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole». «Que, como se ha dicho, en la medida en que el plazo de prescripción establecido en la legislación local (impugnada de inconstitucional en el caso) no supere 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». «Que ello es así porque, si la Nación ha entendido necesario modificar o precisar el plazo de prescripción previsto en los códigos de fondo, elementales razones de igualdad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto».

[24] Cfr. Considerando 5.

[25] Cfr. Considerando 6.

[26] Cfr. Considerando 8.

[27] Cfr. Considerando 9.

[28] Cfr. Considerando 11.

[29] Cfr. Considerando 16.

[30] Linares Quintana expresa “La Constitución es un conjunto de principios y de normas que comportan un sistema orgánico, informado por una filosofía o fórmula ideológico-política, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se encuentran íntima e inseparablemente vinculados, de manera que la interpretación de cada uno de ellos nunca debe hacerse de manera aislada, sino en función de todo el sistema...”, en Linares Quintana, Reglas para la interpretación constitucional, p. 85.

[31] Cfr. CSJN, Fallos 235:571.

[32] CSJN, 05-12-1865, autos: “Don Domingo Mendoza y Hermano c/ Provincia de San Luis, s/ derecho de exportación”, Fallos 3:131.

[33] Fallos 149:267, autos: “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos”.

[34] Fallos: 282:20.

[35] Entre otros, Fallos 183:143; 193:231.

[36] Cfr. Badeni, Gregorio, Tratado de Derecho Constitucional, La Ley, 2009, T I, Segunda Edición Actualizada y Ampliada, p. 246. Coincidentemente, Spisso destaca que “la Constitución argentina dispone, como consecuencia de la forma federal de gobierno adoptada por su art. 1 una estructuración jerárquica en función de la cual la Constitución y las normas nacionales priman sobre las provinciales y, obviamente, sobre las municipales, de consuno con el art. 31 que dice: Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del pacto del 11 de noviembre de 1859” (Spisso, R., óp. cit., p. 17).

[37] Aunque previamente la expuso en su trabajo citado en nota a pié de página n.º 18.

[38] Fallos 220:202, autos “José González Pagliere c/ Nación Argentina”. Véase asimismo a Spisso, R., óp. cit., p. 13.

[39] Badeni, Gregorio, óp. cit., p. 1519.

[40] Fallos: 313:1366.

