

## Prescripción tributaria

### Regulación del Código Tributario de la Provincia de Córdoba

#### Ley N° 6.006 y modificatorias

Anabel Colombero[1]

El Código Civil y Comercial de la Nación consagra la autonomía del derecho tributario provincial para regular lo atiente a los plazos de prescripción tributaria. Esto viene, en principio, a dar solución a las diferentes discrepancias doctrinales y jurisprudenciales que suscito a lo largo de muchos años el tema en debate.

Pretendemos en este trabajo, recordar la génesis de la discusión y su evolución, para finalmente ubicarnos en la implicancia que tiene la reforma para la aplicación de nuestro Código Tributario Provincial.

Concretamente intentaremos evaluar si la norma local, en cuanto dispone que el plazo de prescripción de las obligaciones fiscales comience a correr a partir del 1 de enero del año siguiente a su vencimiento, podrá a la luz del Código Civil y Comercial de la Nación, ser aplicado sin reparos constitucionales. Para eso analizaremos la jurisprudencia local que se ha expedido dentro del fuero específico de las ejecuciones fiscales.

#### **I. La potestad tributaria provincial** [\[arriba\]](#)

Nuestro sistema constitucional, al establecer un régimen federal, distribuye el poder tributario entre la Nación y las Provincias, en ese sentido estas últimas conservan todo el poder no delegado, el cual podrán ejercer teniendo como límite los derechos y garantías reconocidos al contribuyente constitucionalmente. [2]

Esta distribución directa de la potestad tributaria entre ambos estamentos del Estado, una vez superadas las discusiones de los constituyentes en 1853, no ocasiono grandes discrepancias en su funcionamiento.[3]

La discusión vino por las limitaciones indirectas que la Constitución Nacional estableció a la potestad tributaria provincial a través de las cuatro clausulas establecidas en el artículo 75 de nuestra Ley Suprema en cuanto dispone que serán facultades del Congreso de la Nación regular:

- a) El comercio con naciones extranjeras y provincias entre sí (art. 75 inc. 13). Limitando las potestades tributarias provinciales, impidiendo que se grave por el mero hecho de entrar, salir o circular en su territorio. (CSJN, Transportes Vidal S.A. c/Provincia de Mendoza” 306:516 (1984)
- b) Proveer lo conducente a la prosperidad del país (art 75 inciso 18). La Nación recurre a la misma para otorgar subsidios y también eximir de impuestos locales cuando los mismos constituyan un impedimento o una traba intolerable a las políticas nacionales. (CSJN, Ferrocarril Central Argentina c/Provincia de Santa Fe, tomo 68 página 227)
- c) Disponer de jurisdicción exclusiva en establecimientos de utilidad nacional (art. 75 inciso 30). Si bien se autoriza a las Provincias a gravar los actos y actividades

cumplidas en estos establecimientos, dicha permisión está sujeta a que no interfiera con la finalidad tenida en miras al declararse dicha utilidad. CSJN Satecna Costa Afuera S.A. c/ Provincia de Buenos Aires. 316:2206 (1993)

d) Dictar los códigos del derecho común (art. 75 inciso 12). Conforme al desarrollo de la jurisprudencia y la doctrina, esta cláusula constitucional apunta a la uniformidad del derecho de fondo, con el fin inmediato de que determinadas materias trascendentales sean tratadas por el derecho de igual manera en todo el territorio de la nación, la cual en su origen tuvo como principal fundamento concretar la ansiada unión nacional. [4]

## II. Potestad tributaria aplicada al instituto de la prescripción [\[arriba\]](#)

La prescripción como modo extintivo de las obligaciones, genera importantes consecuencias prácticas en orden a como las provincias ejercen su potestad tributaria. En ese sentido los códigos locales establecieron sus propios plazos de prescripción y la forma de computarlos, de esto derivó una incongruencia entre lo legislado para dicha institución por parte del Código Civil, y lo que por su parte establecían los códigos tributarios.

El debate transcurrió por establecer si el legislador provincial al regular sus propios tributos podía apartarse de los institutos básicos del derecho, dado el límite indirecto a la potestad tributaria local establecido en la “cláusula de códigos” del artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

Ante ese conflicto se aplicaron dos tesis a modo de respuesta: La llamada teoría civilista o iusprivatista que ante una disparidad de normas, justifica la preeminencia de los códigos de fondo por sobre los locales, debido a que las prerrogativas tributarias de las provincias no pueden desconocer lo regulado para un instituto del derecho civil como es la prescripción.

La tesis juspublicista en cambio sostuvo que forma parte de los poderes retenidos constitucionalmente por las provincias su facultad de diseñar los impuestos sin que pueda aplicárseles las restricciones que rigen en el derecho privado que fue lo estrictamente delegado constitucionalmente a través de la cláusula de códigos. [5]

Frente a este conflicto, nuestro máximo tribunal tránsito por ambas posturas a lo largo de sus fallos. El punto de inflexión en lo relativo a la prescripción propiamente dicho llega con el precedente Filcrosa SA, donde nuestra CSJN, aplicando el artículo 75 inciso 12 de la CN, sienta dos ejes centrales que repite hasta el presente:[6]

(1) La prescripción es un instituto común al derecho público y privado debido a que resulta ser un modo de extinción de las obligaciones. Las provincias han delegado a la nación la potestad de reglar todo el derecho de fondo.

(2) No basta con apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos.

Aplicando la misma línea argumental, declara no solamente la inconstitucionalidad de las normas tributarias provinciales que establecieron un plazo de prescripción distinto al legislado por el artículo 4027 del Código Civil, sino que avanza sobre

normas locales que regulen de manera diferente la forma de contar el curso de la prescripción a lo establecido por el artículo 3956 del código de fondo, como así también disposiciones que establezcan una manera diferente de suspenderlo o interrumpirlo. [7]

Esta sumisión al derecho de fondo solo es exigida por nuestra CSJN en relación al derecho tributario local, no proclamando tal uniformidad al ámbito federal, concretamente a la ley de procedimiento tributario 11683.

Así lo estableció, de manera contundente, en el precedente 260:135 donde manifestó: “ la circunstancia de que, en cuanto la ley federal, la ley 11.683 modifique el régimen de derecho común no excede de su limitado ámbito de aplicación, referido en el caso a los supuestos regidos por la ley citada; y con mayor rigor aún, si se considera que la exigencia de la unidad normativa requerida para la legislación dictada por el Congreso Nacional en ejercicio de la atribución reconocida en el artículo 75 inciso 12, de la Constitución Nacional, no alcanza a las denominadas leyes federales”

### **III. La regulación de la prescripción tributaria en el Código Civil y Comercial de la Nación [\[arriba\]](#)**

Con modificaciones al proyecto original, el texto finalmente sancionado incluye en materia de prescripción dos artículos que consagran la autonomía provincial en materia tributaria:[8]

“Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaturas locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de los tributos” (art. 2532)

“Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que este previsto uno diferente en la legislación local” (art. 2560)

Frente a esta regulación ya puede advertirse en la doctrina dos posturas relativas del alcance de la misma. Una vertiente de la doctrina proclama la consagración absoluta de la autonomía del derecho tributario en materia de prescripción.

Manifiestan que la regulación que establece el CCCN en materia de prescripción deviene subsidiaria en materia tributaria, consagrando que 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 en el orden local.

Jurisprudencialmente como punto de partida encontramos el decisorio de CCA y Trib Sala III, Bs As, 9/3/15 Causa 972822 “GCBA c/A.G.M. Argentinat SA”, el cual establece dos pautas que merecen ser resaltadas:

(1) No puede ser ignorada la inequívoca voluntad del Congreso Nacional-emitada 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 el propio órgano que, según la CSJN, sería competente para legislar sobre la cuestión es el que considera que no le

corresponde ejercer tal competencia con relación a los plazos de prescripción de tributos locales.

(2) 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 que eventualmente pueda ser declarada inconstitucional alguna de sus disposiciones.

Puede inferirse que para esta postura las legislaciones locales al momento de regular lo referido a la prescripción conservan su autonomía, la cual deberá contener ahora como único límite el valladar constituido por el respeto de las garantías y derechos de los contribuyentes, es decir los llamados principios tributarios que se infieren de la Constitución Nacional.

En una postura contraria encontramos a otra parte de la doctrina que postula que las normas del CCCN no alcanzan para una absoluta autonomía. Basan su entendimiento en dos puntos diferentes:

(1) El legislador nacional no tiene competencia para desconocer lo normado por la Constitución Nacional, por ende esa excepción dada por el CCCN es inconstitucional. [9]

(2) El CCCN hace solo referencia a la autonomía local referida al plazo, sin establecer ninguna excepción en relación a su curso ni vicisitudes, es decir causales suspensivas e interruptivas. [10]

Bajo este prisma, los artículos 2532 y 2560 del CCCN podrían ser declarados inconstitucionales por violación al artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional; o al menos limitados en cuanto su alcance.

#### **IV. Lo legislado en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba [\[arriba\]](#)**

Nuestra legislación local en su artículo 113 dispone que el cómputo del término de la prescripción del plazo de 5 años, comenzara a correr:

a) Para las facultades de la Dirección para determinar las obligaciones tributarias y aplicar sanciones: desde el primero de enero del año siguiente del plazo para presentar la declaración jurada o del hecho imponible cuando no mediara obligación de presentar dicha declaración, o del año en que se cometieron las infracciones.

b) Para promover la acción judicial de cobro el término comenzara a correr desde el 1 de enero del año siguiente al año en que quede firme la resolución de la Dirección que determine la deuda tributaria o imponga las sanciones por infracciones o al año en que debió abonarse la obligación tributaria cuando no mediare determinación.

1. Situación de la jurisprudencia local con anterioridad a la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación.

El artículo 113 del CTP, en su antigua numeración, fue declarado inconstitucional por la CSJN en el mencionado precedente “Fisco de la Provincia c. Ullate”, bajo el entendimiento que si las Provincias no tienen competencia en materia de

prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tienen para modificar la forma en que este dispuso su cómputo.

Nos parece relevante reproducir, cuáles han sido los argumentos de la jurisprudencia local relativa a las normas comentadas, para lo cual se debe distinguir la situación anterior y posterior al fallo de la CSJN.

Con anterioridad al precedente de la CSJN, nuestros tribunales no hicieron lugar a los pedidos de inconstitucionalidad de la norma tributaria, con los siguientes argumentos:

(1) Anualidad de los tributos: “A los fines del cómputo de la prescripción de las facultades de la Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba para determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debe tomarse el período fiscal completo, que coincide con el año calendario. ...El hecho que el impuesto se tribute en once anticipos y un pago final, no modifica la expresa disposición normativa existente a nivel provincial y nacional que establece que el período fiscal es el año calendario”. [11]

2. Autonomía de la potestad tributaria local: “Resulta improcedente el planteo de inconstitucionalidad del Art. 98 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, en cuanto establece el inicio del plazo de prescripción de un modo distinto al previsto en el Código Civil, toda vez que la facultad propia de los estados provinciales y municipales en materia tributaria, autoriza a éstos a fijar el tiempo en que comienza a computarse el plazo para que opere la prescripción, sin que ello afecte el orden legal que emana del Art. 31 de la Constitución Nacional.” [12]

(3) Razonabilidad de la norma: “De conformidad con la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, resulta constitucional el Art. 98 inc. b) del Código Tributario Provincial, pues la postergación de la fecha inicial del plazo prescriptivo sólo hasta el primer día del año siguiente a la fecha de vencimiento del impuesto o de la determinación de la deuda tributaria, no implica un aplazamiento absurdo, imprudente o que degenere en una indeseada imprescriptibilidad”. [13]

La jurisprudencia se modifica radicalmente con posterioridad al precedente citado. De esta manera se adapta a la postura sentada por nuestra CSJN:

(1) El art. 98, inc.), del Código Tributario de la Provincia de Córdoba es inconstitucional pues, al disponer que el término de prescripción comenzará a correr desde el primero de enero del año siguiente al año en que debió abonarse la obligación tributaria, lo que está haciendo es ampliar el plazo de prescripción fijado por el derecho común, pues su aplicación conduciría a que el acreedor pudiera intentar su acción durante un plazo mayor al allí previsto. [14]

(2) “La facultad de crear tributos, tanto de la provincia como del municipio, no importa que las obligaciones de los contribuyentes resulten ajenas, en cuanto a su extinción, a las normas de derecho común cuya creación es competencia exclusiva del Congreso Nacional (conf. art. 75 inc 12 de la C.N.), siendo obvio que la regulación de la prescripción, en tanto medio de liberación del deudor por el transcurso del tiempo fijado por la ley, no puede escapar al ámbito del derecho de fondo” y que “... es principio general, pacíficamente recibido por la doctrina y la

jurisprudencia, que en el marco del Cód. Civil la prescripción comienza su curso a partir del momento que la obligación es exigible” [15]

(3) En nuestro sistema constitucional no está permitido a las provincias dictar normas que fijen reglas particulares en una materia que está regulada por el Código Civil de manera uniforme para todo el territorio de la República, como lo es en general el derecho de las obligaciones y en particular todo lo atinente a los plazos y al curso de la prescripción liberatoria. El poder conservado por las provincias en materia tributaria comprende las atribuciones para crear el tributo y fijar todos los elementos que hacen al nacimiento de la obligación tributaria, a la determinación del hecho imponible, las exenciones, la cuantificación, los plazos y la forma de pago, pero no alcanzan para establecer para esas obligaciones un régimen jurídico distinto del que ha establecido el Derecho Común.

(4) No pueden invocarse frente a tan claro mandato constitucional ni la autonomía de las provincias, porque ésta encuentra su límite en los poderes delegados al Gobierno Federal a través de la Constitución (art. 126 C.N.) ni, mucho menos, la autonomía del derecho tributario, porque no hay disciplina jurídica que pueda pretenderse autónoma de la Constitución, que es fundamento de todas ellas.[16]

(5) Si el fisco reclama su acreencia desde que la cuota es debida, no puede menos que concluirse que la prescripción corre desde el vencimiento de cada cuota para el pago del tributo; y si el fisco cobra recargos desde la fecha de cada cuota lo que confirma es que ya era exigible y por lo tanto corría el curso de la prescripción. [17]

2. La jurisprudencia local con posterioridad a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación.

Dentro del ámbito de las ejecuciones fiscales los puntos conflictivos en relación a la aplicación del CCCN a las ejecuciones en curso, transita por dos puntos fundamentales: La vigencia temporal de la autonomía dispuesta por el CCCN y el alcance de la dicha autonomía.

En relación a la vigencia temporal encontramos dos posturas diferenciadas:

a) Los juzgados que aplican la autonomía al momento de resolver, por entender que no se está ante un conflicto de temporalidad para la aplicación de la norma. Lo hacen sobre los siguientes puntos centrales:

(1) Para que eso ocurra sería necesario que nos encontremos frente a disposiciones que regulen la misma materia y contengan la misma jerarquía normativa, además que sean expedidas por la misma autoridad legislativa. [18]

(2) Con la reforma operada no se plantea un conflicto de leyes, considerando que los artículos 2532 y 2560 del CCCN no reglan una situación que venía siendo regidas por otras normas del Código Civil velezano, simplemente remite a las normas tributarias locales que resulta preexistente, antes declarada inaplicable. [19]

(3) La doctrina de “Filcrosa” es una interpretación judicial, que como tal carece de efectos erga omnes y no deroga norma alguna. [20]

Esta es la postura que se viene manteniendo en dos de los tres juzgados de ejecución fiscal que tienen competencia en la jurisdicción local en el ámbito capital. [21]

b) Otra parte de la jurisprudencia entiende que rige el principio de irretroactividad de la ley consagrado en el artículo 7 CCCN. Las ideas centrales de esta fundamentación:[22]

(1) Si la causa llegó a sentencia bajo la vigencia del anterior código civil derogado, se produjo una consolidación de la situación jurídica, lo que conforme el artículo 7 CCCN implica la aplicación del principio general de irretroactividad de la ley.[23]

(2) No se tiene en cuenta la situación procesal del expediente, a saber que la traba de la Litis sea anterior a la vigencia del CCCN, sino que conforme a los principios generales las situaciones jurídicas ya agotas y sus consecuencias ya consumadas son regidas por la ley que estaba vigente en ese momento. [24]

La interpretación descrita es seguida por el juzgado de ejecución fiscal nro 3 de capital, como así también por la mayoría de los juzgados con competencia fiscal en las jurisdicciones del interior de la provincia.

El segundo punto que analiza la jurisprudencia es el alcance que se le debe asignar a la autonomía tributaria reconocida en el CCCN.

En relación al alcance de dicha autonomía, los fallos analizados muestran una postura unitaria a favor de una interpretación extensiva de dicha remisión. Consideran que el concepto plazo contenido en el art. 2532 y 2560 CCCN debe entenderse en sentido amplio, comprensivo no solo del término de prescripción, sino también del modo de cómputo y de las causales de suspensión e interrupción. Razones:

(1) Principio general del derecho “quien puede lo más puede lo menos”: si las administraciones locales son competentes para establecer los plazos de prescripción (potest plus), también deberán estar autorizadas a fijar su modo de cómputo y las causales de suspensión e interrupción (potest minus). [25]

(2) Si el legislador solo hubiera querido limitar la potestad al lapso hubiera bastado con lo dispuesto en el art. 2560, sin embargo también contempla la facultad de las legislaturas locales en el capítulo 1 referido a las “disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva” artículo 2532.[26]

(3) La CSJN en “Fisco c/ Ullate” ha establecido que la doctrina fijada en relación a los plazos era trasladada al momento de su inicio y causales de suspensión e interrupción en virtud del artículo 75 inc. 12 CN. En sentido contrario si ahora las provincias pueden regular la prescripción liberatoria en cuanto a los plazos también pueden regular su modo de cómputo y causales de suspensión e interrupción. Interpretar lo contrario importaría entender que el instituto de la prescripción puede ser desmembrado.[27]

En este punto parece necesario detenerse en manifestar las advertencias que los juzgadores, en el entendimiento que si bien la remisión es inclusiva de todo lo relativo al plazo de prescripción, no implica que deba tolerarse que las

legislaciones locales al momento de legislar su prescripción tributaria lesionen derechos y garantías constitucionales.[28]

Bajo esta premisa ya se declaró inconstitucional el artículo 113 inc. b) en la parte que dispone que en los supuestos de que el fisco deba recurrir al procedimiento de determinación de oficio, con el fin de detectar diferencias impositivas, el plazo de cinco años para el cobro judicial de las mismas comenzara a correr a partir del 1 de enero del año siguiente en que quedare firme dicha resolución. Para arribar a esta conclusión se pondero:

(1) Que el procedimiento de determinación de oficio es meramente declarativo conforme lo dispone el mismo cuerpo legal, debido a que la obligación tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible.[29]

(2) El fisco no cuenta con dos acciones diferentes: una para determinar el impuesto y otra para exigir su pago. Eso implicaría un alargamiento irrazonable de los plazos en beneficio exclusivo de los intereses del fisco, constituyendo una violación al principio de igualdad que impone el artículo 16 de la CN.

(3) La normativa local contraria lo normado en la legislación tributaria nacional, lo que conlleva una transgresión al principio de supremacía consagrado por el artículo 31 de la CN, ya que los dispositivos locales resultan incompatibles con el Acuerdo Nación- Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos” celebrado entre el Estado Nacional, los Estados Provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 27 de febrero de 2002 (art. 7 inc. g) ..que impuso a las partes el deber de armonizar el régimen impositivo de todos los niveles de gobierno.[30]

(4) Es contrario a las normas de la hermenéutica que pueda suspenderse un plazo que no está corriendo, y el artículo 114 CTP establece dicha vicisitud para la corrida de vista que se produce dentro del procedimiento de determinación de oficio, [31]

## V. Conclusiones [\[arriba\]](#)

Nos inclinamos por la interpretación que pregona la autonomía del derecho tributario en cuanto a los plazos de prescripción, entendiendo que a la luz de la nueva regulación solo cabe analizar si las normas tributarias locales son irrazonables en su aplicación por ser violatorias de derechos constitucionales [32]

Ahora corresponde preguntarse en concreto si el artículo 113 del Código Tributario Provincial deviene irrazonable, a modo de respuesta cito un importante precedente de nuestro Tribunal Superior de Justicia donde dispuso: “que su aplicación solo se traduce en una - por cierto reducida- postergación de la fecha inicial del plazo prescriptivo solo hasta el primer día del año siguiente a la fecha de vencimiento del impuesto o de la determinación de la deuda tributaria. Vale decir, no es posible predicar que el aplazamiento sea absurdo, imprudente, o que degenera en una indeseada imprescriptibilidad. Por otro lado, la fijación del inicio del plazo de prescripción el día que comienza un nuevo periodo fiscal, reside precisamente en la anualidad de los tributos, ya que- como es sabido- estos se pagan por año, aun cuando-sea para facilitar su cumplimiento, o bien por la necesidad de un proceso de determinación que se ajuste a la realidad de los



ingresos- se haya facilitado su pago fraccionándolo en cuotas, o se hayan previsto adelantos o anticipos a la cuenta de lo que resulte al finalizar el periodo[33]

#### Notas [\[arriba\]](#)

[1] Por Anabel Colombero. Abogada Universidad Nacional de Córdoba. LL.M en Derecho Universidad Austral. Magister en Derecho Empresarial Universidad Siglo 21. Profesora de la Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Derecho (43553)

[2] 320: 619 CSJN telefónica Argentina v Municipalidad de Chascomus 18/05/97 los poderes de las provincias son originarios e indefinidos... “ Entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias es primordial el de disponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña”...” los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser inválidos sino en los casos en que la CN concede al Congreso Nacional, en términos expresos un poder exclusivo o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad de ellos por estas últimas” 184:639 “ en tanto no exista extralimitación de su jurisdicción territorial es de exclusiva incumbencia de las provincias crear impuestos, elegir los objetos imposables y determinar las modalidades de su percepción” 210:500

[3] Vale recordar que las discusiones de los constituyentes de 1853, en relación a la distribución de ingresos para afrontar los gastos del Estado, pasaban principalmente por los derechos de aduana, los cuales consideraban como únicos recursos genuinos para atender al Estado, entendiendo que los tributos eran un recurso subsidiario, por esta razón quedaban reservados a las provincias y la nación iba a recurrir a ellos “excepcionalmente. Se consolidó constitucionalmente un sistema de separación de la fuente, en el que las provincias podían cobrar todos los tributos con exclusión de los aduaneros. Recién en 1927 nuestra Corte Suprema viene a resolver una discusión relativa a un supuesto de doble imposición, producto del avance de la Nación hacia un sistema de concurrencia de fuentes. En el precedente “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada c/ la Provincia de Buenos Aires” nuestro máximo tribunal establece que los atributos indirectos al consumo interno, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las Provincias en ejercicio de sus facultades concurrentes, todo derivado de la inteligencia de la cláusula cuarta de la Constitución Nacional. CSJN. fallos 149:260 (1927)

[4] De la discusión de los constituyentes de 1853 resulta interesante la posición de Zavalia quien manifestaba que con esta cláusula el gobierno nacional se estaba apropiando de una competencia indebida: “ Que tal atribución era propia de la legislatura de cada Provincia no del Congreso, que esta restricción a la soberanía provincial era contraria a la forma de gobierno que establece la Constitución”

[5] TSJ CABA Sociedad Italiana de Beneficencia “ La unida de legislación común consagrada por el Congreso constituyente de 1853 quedo ceñida a las materias específicas no pudiendo trasladarse dichas disposiciones sin más al ámbito del derecho público local”

[6] Desde su inicio aplico la tesis civilista en el conocido fallo “la sucesión de Doña Tomasa de Vélez Sarsfield 23: 647 del año 1882, línea que continuo hasta “Atilio Cesar Liberti” 235:571 de 1956, fallo en el cual el voto minoritario de Orgaz sentó la teoría juspublicista, la cual se afianza con “Lorenzo Larrade y otros” 243:98 de 1959. Continuaron sus pronunciamientos aplicando una y otra tesis.

[7] Fisco de la Provincia de Córdoba c/Ullate 1/11/2011: Dictamen de la

procuradora “en efecto de la ratio decidendi de tales fallos se colige que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que este dispuso su computo”. En el mismo sentido GCBA c/ Bottoni s/ ejecución Fiscal 6/11/11 (causal de suspensión no prevista por el CC) Dictamen de la procuradora “las provincias y en este caso la CABA, 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. Parece necesario insistir aquí, una vez más, en que, como dijo esta Corte, la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino una institución general del derecho”. Provincia de Chaco c/ Rivero Anibal fallo AR/jur/70756/2011 Dictamen de la procuradora “Resulta violatorio del artículo 75 inc. 12 de la CN que el XTP pueda disponer una forma diversa de computo de la prescripción y un plazo de suspensión más extenso que los previstos por el legislador nacional, de manera uniforme para toda la República, los cuales se hallan regulados en el CC.

[8] En el proyecto original la redacción de los artículos era la siguiente: 2532 “Ámbito de aplicación. En ausencia de disposición específica, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria” y el artículo 2560 “Plazo genérico. El plazo de prescripción es de cinco años, excepto que este previsto uno diferente”

[9] Cassanova ob. ya citada.. “se aparta de la interpretación constitucional dada por la CSJN y delega en las legislaturas locales (y estas probablemente lo harán en las municipales) la potestad de regular lo relativo a los plazos de prescripción de las obligaciones surgidas en el derecho público local. Es una delegación inconstitucional puesto que el Congreso no puede delegar una facultad que la CN le otorga en exclusiva (en tanto se entienda que la prescripción forma parte del bloque de derecho común) sino que ha de ejercerla el mismo dictando la norma pertinente en concreto.”

[10] Menna, Juan.- Brand German. Aplicación anticipada del Código Civil y Comercial. Diario la ley 9/06/2015.

[11] Telefó Comercialización S.A. y otro c. Provincia de Córdoba s/ plena jurisdicción 30/11/2011. Cámara Contenciosoadministrativa de 1a Nominación de Córdoba AR/JUR/77974/2011

[12] Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c. Torti, Mario Héctor s/ presentación múltiple fiscal 08/09/2011. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de 4a Nominación de Córdoba. AR/JUR/56623/2011

[13] Fisco de la Provincia de Córdoba c. Zarate, Gustavo Alberto s/ ejecutivo fiscal recurso de apelación 20/10/2011. Cámara 8a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba. AR/JUR/70098/2011

[14] Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c. Rodríguez, Miguel Ángel s/ presentación múltiple fiscal 28/11/2013. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de 3a Nominación de Córdoba. AR/JUR/90873/2013

[15] Fisco de la Provincia de Córdoba c. Caglieri, Adolfo Miguel s/ ejecutivo fiscal 07/03/2014. Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contenciosoadministrativo de 1a Nominación de Río Cuarto. AR/JUR/4823/2014

[16] Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c. Perez de Albert, María Cristina y otros s/ presentación múltiple fiscal • 03/05/2012. Cámara 2a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba. AR/JUR/23567/2012

[17] Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c. Galaz, Cristina del Valle s/ presentación múltiple fiscal. C8aCivComCordoba. 12/11/2013. Publicado en la Ley Online.

[18] Juzg. Ejec. Fiscales Nro 2 ( ex 25 CC) Cba, 18/9/15. Sentencia 200 “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/Brito, Edmundo.- Presentación Múltiple

Fiscal. “ Se agrega que para que exista conflicto de leyes es necesario que las disposiciones regulen la misma materia y que contengan la misma jerarquía normativa, también que sean expedidas por la misma autoridad legislativa. En este caso puede advertirse que la reforma operada a partir de la vigencia del CCC y el consiguiente reconocimiento de competencia en la legislación local no genera un conflicto de leyes, considerando que los arts. 2532 y 2560 no reglan una situación que venía siendo regida por otras del CC. Es una particular situación, por cuanto el CCC incorpora una solución antes inexistente en el CC, por lo que no puede sostenerse modifique o derogue una anterior.”

[19] No se observa que se verifique en autos el problema del derecho transitorio, que - como señala- se presenta cuando una nueva norma regla una situación que venía siendo regida por otra a la que se sustituye o modifica (art. 7 CCC). Es decir, el CCC, no regula un nuevo plazo para la prescripción de la obligación tributaria, sino que remite a la norma tributaria local que resulta preexistente, antes declarada inaplicable, hoy aplicable en forma directa por disposición de la ley nacional. Por todo ello es claro que resulta aplicable al caso el régimen tributario local y no el sistema del CCC, por lo que se justifica apartarse de la doctrina de la CSJN en el precedente “Filcrosa”. fallo Brito ya citado.

En el mismo sentido Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Güemes Leonor de las Mercedes y Galdo Julio Cesar SH y otros. Procedimiento de Ejecución fiscal Administrativa. Sentencia 43 del 11/3/16. Juzg. Ejec. Fiscales Nro 2 “ En síntesis no hay dos normas (derogada/vigente), sino el reconocimiento de una ley nacional a la competencia local para regular en la materia a través de una norma local específica y preexistente, motivo por el cual no resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 2537 del CCC”

[20] Juzg. Ejec. Fiscales Nro 1( ex 21 CC) Cba, 17/9/15. Sentencia 180 “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Ruarte, Enrique Rafael y otro. Presentación Múltiple Fiscal”: El verdadero conflicto que subyace en esta cuestión consiste en establecer si la ley vigente para los plazos de prescripción en curso es el Código Civil o los códigos tributarios locales. Y como ambos regímenes son anteriores a la sanción del CCCN, no cabe más que concluir que la situación descrita no engasta en la previsión contenida en el art. 2537. Por lo tanto, salvo el caso de jurisdicciones que no hayan regulado la materia, procede la aplicación del régimen tributario local vigente al momento del nacimiento del gravamen, sin que pueda alegarse irretroactividad indebida con afectación de los derechos amparados por garantías constitucionales ( art 7 CCCN, art. 17 CN) desde que la doctrina “Filcrosa” , - coexistente al momento de devengarse el gravamen- es una interpretación judicial, que como todo pronunciamiento y más allá de la jerarquía del Tribunal que lo emita, carece de efecto erga omnes y no deroga norma alguna.

[21] En el mismo sentido “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Güemes Leonor de las Mercedes y Galdo Julio Cesar SH y otros” Procedimiento de Ejecución fiscal Administrativa. Sentencia nro. 43 del 11/3/16 Juzg. Ejec. Fiscales Nro 2 (ex 25 CC).

Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Yapur, Juan Carlos. - Procedimiento de Ejecución fiscal Administrativa. Sentencia 11 del 4/3/16. Juzg. Ejec. Fiscales Nro 1( ex 21 CC)

[22] Dispone el artículo 7 CCCN: Eficacia temporal. A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes.

La leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

Las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las

relaciones de consumo.

[23] Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Bonanza, Marcelo Rafael - J. 1ª INST.C.C. FAM. 2ª. Rio Cuarto. Oficina única de Ejecución Fiscal. Sentencia 15, del 23/11/15. Conforme dichos preceptos, analizando el título base y cotejándolo con la fecha de interposición de la demanda, no caben dudas que todos los periodos demandados entran en “situaciones consolidadas” conforme lo prevé el mencionado art. 7 del CCCN”

Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Frigorífico Fagino S.R.L. - J. 1ª INST.C.C. FAM. 3ª. Rio Cuarto. Oficina única de Ejecución Fiscal. Sentencia 11, del 08/09/15 DGR c/ Milanese, Fabio. Oficina Única de Ejecución Fiscal- San Francisco. 14/10/2015. Sentencia Nro. 3.

[24] Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Bongiovanni. Procedimiento de ejecución fiscal administrativa. Sentencia no 108. 30/10/15. Juzgado de ejecución fiscal nro. 3. “ De modo que pretender juzgar la creación, modificación o extinción de una relación jurídica ya consumada con arreglo a las nuevas leyes, es darles un efecto retroactivo, prohibido categóricamente, salvo que la propia ley haya consagrado esa excepción. El mismo principio rige para las consecuencias ya agotadas de las situaciones jurídicas existentes, tampoco en este caso se puede pretender volver atrás, porque se vulnera el principio básico de irretroactividad de la ley”

En el mismo sentido Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Simpson, Néstor Oscar- Procedimiento de ejecución fiscal administrativa. Sentencia 22 del 12/4/16.

[25] Juzg. Ejec. Fiscales Nro 2 ( ex 25 CC) Cba, 18/9/15. Sentencia 200 “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/Brito, Edmundo.- Presentación Múltiple Fiscal “Previamente, y a los fines de determinar la competencia de la Provincia para legislar la materia en cuestión se considera que el concepto de plazo contenido en los artículos 2532 y 2560 CCC debe entenderse en sentido amplio, esto es, comprensivo no solo del término de prescripción, sino que también del modo de cómputo y las causales de suspensión e interrupción. Ello, atendiendo al principio general del derecho conforme el cual quien puede lo más, puede lo menos. Así si las administraciones locales son competentes para establecer los plazos de la prescripción ( potest plus) también deberían estar autorizadas a fijar su modo de cómputo y las causales de suspensión e interrupción del plazo en curso ( potest minus).”

[26] Juzg. Ejec. Fiscales Nro 1( ex 21 CC) Cba, 17/9/15. Sentencia 180 “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Ruarte, Enrique Rafael y otro. Presentación Múltiple Fiscal “Tocante al segundo interrogante referido al alcance de la remisión efectuada por el CCCN, el temperamento amplio propone que ella comprende no solo los plazos de prescripción sino también las causales de suspensión, interrupción y comienzo del cómputo, siendo el que mejor se ajusta a una hermenéutica sistemática y teleológica de las normas involucradas. Así, más allá del tenor literal de los arts. 2532 y 2560 del CCCN, lo cierto es que la voluntad del legislador nos brinda una pauta clara acerca de la inteligencia que cabe atribuirles, en orden a las facultades reglamentarias vinculadas a materias concernientes al derecho público local- como el derecho tributario provincial y municipal- pertenecen a las Provincias, Municipalidades y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya que constituyen poderes no delegados a la Nación en términos del artículo 121 CN, sin que resulte posible extraer el inequívoco propósito del legislador de limitar dichas prerrogativas constitucionales a la facultad de establecer el plazo de prescripción de los tributos, solución por otra parte cuenta con respaldo doctrinario”.

[27] Juzg. Ejec. Fiscales Nro 2 ( ex 25 CC) Cba, 18/9/15. Sentencia 200 “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/Brito, Edmundo.- Presentación Múltiple

Fiscal “Si las legislaciones locales pueden regular la prescripción liberatoria en cuanto a los plazos, pueden también regular el modo de cómputo y 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. En una palabra no podría concebirse que la prescripción quedara en algunos aspectos regulada por el derecho civil y en otros por el derecho tributario local.”

[28] Juzg. Ejec. Fiscales Nro 2 ( ex 25 CC) Cba, 18/9/15. Sentencia 200 “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/Brito, Edmundo. - Presentación Múltiple Fiscal “No obstante no dejo de reconocer que en esta atomización subyace el peligro de que los gobiernos locales puedan ejercer sus poderes impositivos de manera abusiva, lesionando Derechos y Garantías constitucionales. Sera entonces cuando- frente a disposiciones confiscatorias, arbitrarias en violación al principio de legalidad, equidad, igualdad, etc.- corresponderá su descalificación mediante la pertinente declaración de inconstitucionalidad.”

[29] Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Güemes Leonor de las Mercedes y Galdo Julio Cesar SH y otros” Procedimiento de Ejecución fiscal Administrativa. Sentencia nro. 43 del 11/3/16 Juzg. Ejec. Fiscales Nro 2 ( ex 25 CC).....”De tal manera considero que en este proceso el inciso b del artículo 113 del CTP, en cuanto dispone que el término de la prescripción comenzara a correr desde el 1 de enero del año siguiente en que quede firme la resolución de la Dirección que determine la deuda tributaria no supera el test de constitucionalidad y convencionalidad por lo que -en consecuencia- corresponde declarar a la citada norma inconstitucional. Doy razones: Es contradictorio Conforme al art. 5 del CTP los medios o procedimientos de determinación de la deuda revisten el carácter meramente declarativo. Teniendo en cuenta entonces que la obligación tributaria nace con la verificación del hecho imponible o supuesto de hecho y que la determinación tiene un efecto declarativo corresponde al fisco (en sentido lato) realizar todas aquellas gestiones administrativas y judiciales tendientes al cobro de los tributos en tiempo oportuno.

Implica un alargamiento del plazo de la prescripción irrazonable y en beneficio exclusivo de los intereses del fisco, toda vez que - como lo señalara precedentemente- no es posible pretender se trate de dos acciones, una para determinar el impuesto y otra para exigir el pago.

Por lo tanto y pretendiendo dar a la norma local una interpretación razonable, considero que en casos de determinación tributaria el plazo de la prescripción deberá computarse desde el 1 de enero del año siguiente al año en que debió abonarse la obligación tributaria.

En síntesis no advirtiendo razones que justifiquen eliminar el principio constitucional de igualdad de tratamiento jurídico (art. 16 CN) concluyo en que- como lo adelantara, corresponde declarar la inconstitucionalidad de la aludida norma.

[30] Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Yapur, Juan Carlos.- Procedimiento de Ejecución fiscal Administrativa. Sentencia 11 del 4/3/16. Juzg. Ejec. Fiscales Nro 1( ex 21 CC)

“De los artículos 90 y 91 incisos a) y b) ( hoy 112 y 113) del referido cuerpo legal emerge que la ejecutante gozaría por un lado, de un plazo de prescripción de 5 años contados a partir de la fecha de vencimiento para presentar la declaración jurada del tributo, para determinar la obligación tributaria; y por el otro, de cinco años más a partir de la fecha en que quedo firme la resolución que determino e tributo para exigir su cobro ante la justicia, lo que en los hechos se traduce en un plazo total de diez años para promover la acción judicial.

Así vista la cuestión considero que las normas mencionadas en su expresión gramatical o literal devienen inaplicables por las razones que paso a exponer. En

primer lugar se observa una transgresión al principio de supremacía consagrado en el art. 31 CN ya que los dispositivos locales resultan incompatibles con las normas de jerarquía superior como el “Acuerdo Nación- Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos” celebrado entre el Estado Nacional, los Estados Provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 27 de febrero de 2002 ( art. 7 inc. g) que impuso a las partes el deber de armonizar el régimen impositivo de todos los niveles de gobierno. En esa línea resulta pertinente subrayar que la normativa local exorbita lo normado en la legislación tributaria nacional sin que se adviertan razones que justifiquen una regla diferente de aquella merced a la cual las acciones y poderes del fisco para “determinar y exigir” el pago de un impuesto están sujetas a un solo plazo de prescripción: cinco años, el que invariablemente principia a correr desde el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada e ingreso del gravamen.

[31] Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Yapur, Juan Carlos.- Procedimiento de Ejecución fiscal Administrativa. Sentencia 11 del 4/3/16. Juzg. Ejec. Fiscales Nro 1( ex 21 CC)

En segundo lugar es menester señalar que una lectura encerrada de las normas involucradas resulta contraria a una tradicional regla hermenéutica empleada por la CS en la interpretación de las leyes, en virtud de la cual la exegesis de sus cláusulas no puede ser desarrollada aislada o inconexamente, sino que cabe entenderlas engarzadas en un sistema normativo coherente, superando las antinomias, donde cada precepto recibe y confiere su inteligencia de y para todos los demás ( CSJN fallos 320:875), toda vez que por encima de los que las leyes parecen expresar literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente.

En efecto si el plazo de prescripción de la acción de cobro comenzara a correr desde el primero de enero del año siguiente al año en que quedo firme la resolución de la Dirección que determina la deuda tributaria carecería de todo sentido la norma contenida en el art. 92 inc. a CTP ( hoy 114 inc.) que establece como causal de suspensión de la prescripción la vista prevista en el primer párrafo del artículo 52 CTP ... lo que implica necesariamente dos cuestiones: 1) que el plazo de prescripción comenzó a correr con anterioridad a la fecha en que quedo firme la resolución determinativa del tributo, desde que solo puede hablarse de suspensión cuando existe un plazo en curso; 2) que la hipótesis suspensiva alude al plazo de prescripción de la acción de cobro del tributo, toda vez que se extiende hasta los 60 días posteriores a la resolución que determina el tributo o resuelve los recursos interpuestos contra ella.

[32] CSJN “Candy” fallos 235: 883 “ por ello, en reiteradas oportunidades esta Corte ha señalado que el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas”

[33] TSJ. Dirección de Rentas de la Provincia c/ Messio Héctor- Ejecutivo fiscal- Recurso de inconstitucionalidad (Expte. D-09/98) sentencia 337 del 7/11/2013.