

Título: La facultad de los fiscos locales para dictar normas en materia de prescripción de tributos

Autores: Maltz, Ezequiel - Sastre, Mercedes

Publicado en: LLBA2015 (diciembre), 1167

Cita Online: AR/DOC/4260/2015

Sumario: I. Introducción. II. El Código Civil de Vélez Sarsfield. III. La jurisprudencia. IV. La situación posterior a la reforma del Código Civil y Comercial. V. Conclusiones.

I. Introducción

La cuestión cuyo tratamiento expondremos a continuación versa en torno al cuestionado ejercicio de la facultad de legislar en materia de prescripción por parte de las Provincias.

Más precisamente, la inquietud radica en establecer si se encuentran las legislaturas locales habilitadas para establecer sus propias normas en materia de prescripción de tributos, o tal facultad le pertenece a la Nación por imperio de lo que disponen los arts. 75, inc. 12, y 126 de la Constitución Nacional.

Esta cuestión involucra no sólo el plazo de prescripción sino también todas aquellas cuestiones relativas al instituto, como lo son el inicio del cómputo y las causales de suspensión e interrupción.

Sabido es que los Códigos Fiscales locales contienen normas relativas a la prescripción de las facultades de los Fiscos para determinar las obligaciones en ciernes, ejecutarlas y aplicar sanciones. Tal es el caso de la Provincia de Buenos Aires, cuyo Código Fiscal contiene en su Título IV las normas a las que hacemos mención.

En este contexto es que conviven, y no en armonía, las reglas sobre prescripción contenidas en el Código Civil, así como las del Código Fiscal, dando origen a una pugna que trata de justificar la prevalencia de las unas sobre las otras encontrando fundamento en distintas causas, como lo son la diferencia entre el derecho privado y el público, la pretendida autonomía del derecho tributario frente al derecho civil y comercial; finalmente, y no por ello la menos importante, la posición que se adopte frente al sistema federal adoptado por nuestro país.

En efecto, parte de la doctrina sostiene que la materia delegada por las Provincias alcanza estrictamente a las relaciones que, en razón de su propia naturaleza, pueden ser reguladas por los Códigos específicamente allí indicados: Civil y Comercial; Penal; Minería; Trabajo y Seguridad Social [\(1\)](#).

Del mismo modo, se sostiene que la autonomía dogmática del derecho tributario, tanto en el orden federal como local, justifica la existencia de normas locales en materia de prescripción; que las normas de derecho privado son inaplicables a las relaciones de derecho público; que en el ejercicio de facultades tributarias propias que integran el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de Coparticipación previsto en el art. 75 inc. 2º de la Constitución Nacional y dentro del ejercicio de tales potestades, es lógico que los poderes locales puedan regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad, y en que, en materia tributaria, la regulación de la prescripción no pueda escindirse del sistema de recaudación, dado el tipo de obligaciones de que se trata, directamente implicadas en el sostenimiento básico del Estado, sus funciones y el cumplimiento de sus deberes.

A continuación, daremos un breve pantallazo de las normas del Código Civil anterior que eran de aplicación, así como de la jurisprudencia en torno a la cuestión.

II. El Código Civil de Vélez Sarsfield

En vigencia de este Código, la regulación del instituto en materia de tributos se encontraba en distintas disposiciones. Por un lado, el plazo a partir del art. 4027, que establecía: "Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: 1º De pensiones alimenticias; 2º Del importe de los arriendos, bien sea la finca rústica o urbana; 3º De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos". Tratándose de obligaciones tributarias, resultaba de aplicación el inc. 3º del art. 4027.

En lo referente al inicio del cómputo de la prescripción, el art. 3956 disponía: "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación". Del mismo modo se aplicaban los arts. 3986 como causal de interrupción y el 3980 para la ejecución del crédito tributario.

Recordemos también el art. 3951, en cuanto disponía: "El Estado general y provincial y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción".

III. La jurisprudencia

1. La Corte Suprema de la Nación

Como advertimos, la prevalencia de las normas del derecho local en la materia frente al Código Civil ha

sido hartamente discutida y la jurisprudencia no ha estado exenta de los vaivenes.

Pero ha sido un caso por todos conocidos el que sentó una postura clara por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Nos referimos al renombrado caso "Filcrosa SA s/quiebra s/incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda", del 30/9/2003 —Fallos 326:3899—. Debía establecerse allí si las facultades delegadas por las Provincias a la Nación en la Constitución Nacional incluyen la de regular la prescripción de los tributos municipales o, en cambio, esta facultad corresponde a la Nación en razón de lo dispuesto en el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

El Máximo Tribunal sostuvo que esa cuestión ya había sido resuelta en varias oportunidades en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecían 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 (consid. 5°).

En el mismo orden de ideas señaló que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho (consid. 6°) y que involucra al derecho de propiedad. En el consid. 9° puso de resalto que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabía 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, debieron admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan.

En los consid. 11 y 12 manifestó que "...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 éstas 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 (doctrina de Fallos 176:115; 180:96; 183:143; 200:444; 203:274; 211:945; 220:202; 226:727; 227:100; 268:544; 276:401; 282:20; 284:319; 285:209; 301:709; 304:163 y 316:2182, entre otros)".

En el restante considerando sostuvo que "...en ese marco, debe tenerse presente que del texto expreso del citado art. 75 inc. 12, de la Constitución deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos (Fallos 320:619, entre otros), es claro que la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos modos de extinción (Fallos 320:1344)".

Este criterio fue ratificado en autos "Municipalidad de Resistencia v. LUBRICOM SRL s/Ejecución Fiscal" del 8/9/2009; "Casa Casma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza) (Recurso de Hecho)" del 26/3/2009 —entre muchos otros—.

Por otro lado, en su pronunciamiento del 1/11/2011, "Fisco de la Provincia de Córdoba v. Ullate, Alicia Inés", la Corte hizo suyo el Dictamen de la Procuradora Fiscal que juzgó que si las provincias no pueden apartarse del Código Civil en materia de prescripción, tampoco pueden modificar la forma en que dicho ordenamiento determina su cómputo o establece las causales de interrupción o suspensión.

2. La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires

La Corte local se alineó con la postura de la Corte nacional a partir del caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Ltda. Concurso preventivo", del 30/5/2007. Allí hizo aplicación de la doctrina sentada por el Tribunal federal en "Filcrosa" y los dictados posteriormente en el mismo sentido.

Es así que la Corte local declaró, por mayoría, en las causas C.87124, 81253, 81410, 82121, 84445 y 84976, la inconstitucionalidad del art. 119 del Código Fiscal (t.o. 1999), mediante el cual el legislador dispuso un sistema escalonado a efectos de transitar del régimen de prescripción de diez años que contenía el Código Fiscal al de cinco, que se instauró con la sanción de la ley 11.808 (BO 10/7/1996), basándose para ello, in re "Filcrosa SA", como advertimos.

Los Dres. De Lázzari y Pettigiani, en minoría, se inclinaron por la constitucionalidad del transcripto artículo, manteniendo la postura que nuestra Corte local había expuesto al respecto en el precedente Ac. 76242 del 7/2/2001. En estos votos se puso el énfasis en la autonomía local, señalando que la Provincia de Buenos Aires

tiene el libre ejercicio de todos los poderes y derechos que no haya delegado a la Nación en virtud de la Constitución Nacional. Advirtieron —con cita de jurisprudencia de la Corte nacional—, que entre los derechos que constituyen su autonomía, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña. Consideraron que el instituto de la prescripción es específico del derecho administrativo local y no puede ser desplazado por normas de carácter general. Las normas generales sobre prescripción civil son de aplicación subsidiaria a falta de disposiciones expresas, desde que el Código Civil está destinado a regir relaciones de derecho privado y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio. De esta forma, quien tiene la facultad de crear la obligación tributaria, también está habilitado para regular su forma de extinción, sostuvieron. "Abstenerse de regular el plazo prescriptivo de las acciones fiscales, implicaría desconocer la importancia que tiene para la Provincia la obtención de recursos; la limitación de su potestad regulatoria en este aspecto constituiría un obstáculo al ejercicio de federalismo. El modelo del régimen federal argentino apunta a sostener la unidad en la diversidad, por lo que la mentada legislación uniforme, sólo cabe en materias delegadas expresamente al Estado federal (arts. 5º, 123 y 126 CN)".

El Dr. Pettigiani manifestó que si los plazos de prescripción pueden ser ordenados y, por lo tanto, modificados por el legislador federal, no sólo la institución de la prescripción sino el sistema de recaudación tributario dejarían de ser locales, en tanto quedarían sujetos a las decisiones de un poder ajeno. Dado que, por mandato constitucional, el sistema tributario es tan variable como lo sea la legislación de cada estado local, ¿por qué habría que asegurar una ley común respecto de la prescripción?, se cuestiona. Esta intención unificadora avasalla sin fundamento constitucional la autonomía de cada uno de los estados locales. Finalizó sosteniendo que el único límite al que debe sujetarse el poder tributario local es la observancia a los derechos y garantías constitucionales tales como el de igualdad y no confiscatoriedad.

Los restantes magistrados se declararon por la inconstitucionalidad del art. 119 del Código Fiscal. El Dr. Hitters dejó a salvo la postura por la validez que había sostenido en la causa Ac. 778952 (11/7/2001), pero adhirió a lo resuelto por la Corte nacional en *Filcrosa SA* por razones de economía procesal. De este modo, consideró que debía ser ratificada la doctrina según la cual "...las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local".

El Dr. Soria (voto al cual adhirió la Dra. Kogan) señaló que en virtud de elementales razones de economía procesal y seguridad jurídica, adhería a la postura de la Corte nacional in re "*Filcrosa*". Hizo lo propio el Dr. Genaud, al sostener que el antecedente jurisprudencial nacional reedita una vieja puja entre las tesis iusprivatista y la iuspublicista en la relación habida entre el derecho común y el tributario. La Corte nacional ha tomado en "*Filcrosa*" una postura concreta direccionada a dar preeminencia al derecho común por sobre las legislaciones locales, concluyó.

El Dr. Negri revisó su posición respecto del art. 119, concluyendo ahora por su inconstitucionalidad, no sólo por la prelación que consagra el art. 31 de la Constitución Nacional, sino también porque el sistema que aquél establece resulta incompatible con el principio de igualdad. Considerando que el instituto de la prescripción se inserta claramente en el contexto de las obligaciones, esto es, en un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, concluyó que compete al legislador nacional su regulación con exclusión de otra norma provincial que se oponga a su contenido.

Finalmente, el Dr. Roncoroni se manifestó por la inconstitucionalidad del art. 119, puesto que consideró que la facultad provincial para regular la prescripción de sus impuestos no está impuesta por la lógica, y numerosos ejemplos muestran que las cuestiones relacionadas con una facultad reservada (su pago, sus medios de adquisición y extinción) no necesitan por ello estar (ni están) trasladadas a la jurisdicción provincial. Por expresa derivación del art. 3951, tanto el Estado general como el provincial están sujetos a las reglas de prescripción del Código Civil que rigen para los particulares.

La Corte local hizo aplicación de similar doctrina in re "*Municipalidad de Monte Hermoso v. Expreso Sud Atlántico SRL s/apremio*" y "*Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo'*", ambas del 30/5/2007 (C.84976); "*Álvarez Magliano, María Cristina v. Municipalidad de Moreno. Inconstitucionalidad Ordenanza 4836/96 (t.o. 1997), art. 278, dec. ley 9532/1980, modif. ley 10.857 LOM (dec. ley 6769/1958; arts. 118 y 119 del Código Fiscal)*", del 22/12/2008 —entre otras muchas otras—.

En el caso "*Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Fadra SRL López, Osvaldo y Lobato, Emilio Tomás s/apremio*", del 14/7/2010, la Corte local aplicó nuevamente la doctrina legal que surge de su precedente Ac.

81.253, y declaró inconstitucional el art. 134 del Código Fiscal, que establece supuestos de interrupción del transcurso de la prescripción en un caso de apremio.

Del voto del Dr. De Lázari (que mencionó el del Dr. Soria en la causa 81253), se puede extraer lo siguiente: "Las normas provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, afirmando que el mentado instituto no es propio del derecho público local y encuadra en la cláusula del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional". De allí que el poder de instaurar un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía sea materia confiada al legislador nacional fondo. Asimismo, si bien reconoció las facultades de las que gozan las provincias de establecer tributos, manifestó que esta potestad encuentra su límite en la legislación dictada en su consecuencia, la que no debe restringir derechos acordados por las normas de carácter nacional mediante las que se establece en todo el país un régimen único de extinción de las obligaciones.

De esta manera, y extendiendo los efectos que surgen de la doctrina legal del antecedente en virtud del cual declaró la inconstitucionalidad del art. 119 del Código Fiscal, la Corte hizo lo propio respecto del art. 134 del mismo cuerpo legal, al entender que en la medida que prevé supuestos de interrupción del curso de la prescripción que no están contemplados por el Código Civil se presenta en contradicción con los arts. 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. El instituto de la prescripción liberatoria tiene una clara inserción en el marco jurídico obligacional, conformando de esta manera un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, por lo que su regulación queda en manos del legislador nacional.

3. La Justicia en lo Contencioso Administrativo provincial

Siguiendo con el repaso de la jurisprudencia local, más precisamente en lo que incumbe al fuero Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, advertimos que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, in re "Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Aserradero Las Heras SRL s/apremio", en su sentencia de fecha 11/4/2013, avaló el inicio del cómputo de la prescripción para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme las pautas del Código Fiscal.

Sin embargo, la Cámara de La Plata ha venido aplicando las normas del Código Civil en materia de prescripción. Recientemente, en "HSBC Bank Argentina SA v. ARBA s/pretensión anulatoria — otros juicios", el 27/8/2015, dijo respecto de esta cuestión que ese Tribunal "...hizo suyo el cambio jurisprudencial producido a la luz del tratamiento y alcance del tema en cuestión que confiere el caso 'Filcrosa' (Corte Sup., sent. 30/9/2003) y su receptividad, por el Máximo Tribunal provincial en las causas C.81.253, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo', con fecha 30/5/2007, C.81.410, 'Municipalidad de Monte Hermoso v. Expreso Sud Atlántico SRL Apremio', C.82.121, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Barrere, Oscar R. Quiebra', C.84.445, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos Montecchiarri, Dardo s/quiebra', C. 84.976, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo', C.87.124, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Maggi Asociados SRL. Concurso preventivo' —entre otras—, en los cuales por mayoría, se pronunció en favor de la preeminencia del plazo de prescripción liberatoria de 5 (cinco) años establecido en el art. 4027, inc. 3º, del Código Civil, aplicable en materia tributaria local, por sobre cualquier otra disposición normativa de carácter provincial o municipal, particularmente el art. 119 del Código Fiscal —conf. CCALP causas 8868 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Scotland SRL y otros s/apremio provincial', sent. del 9/2/2010; 10.260, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Medina Heber y otros s/apremio provincia (310)', res. del 18/5/2010; 10.158-M 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. San Pedro Cereales SA y otros s/apremio provincial', res. del 21/12/2010, 11.621 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. De Gruttola, Domingo s/apremio provincial', res. del 9/6/2011; 14.913, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Predios SA s/apremio', sent. del 18/2/2014; 14.571, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Jofiza SRL y otros s/apremio', sent. del 27/3/2014, entre otras".

De este modo, aplicó el derecho de fondo no sólo en lo que respecta al plazo de prescripción sino también en lo referente a todo el instituto, ya que sostuvo que "...los antecedentes descriptos demarcaron un nuevo giro en la cuestión debatida en autos, que no se limita a la aquiescencia del plazo prescriptivo de cinco años contenido en el art. 4027 inc. 3º del Código Civil, sino que proyecta su exégesis a todo el sistema de prescripción (incluidos los supuestos de suspensión y/o interrupción), asignándole preeminencia a la legislación de fondo en la materia tributaria local... por sobre cualquier otra disposición normativa de carácter provincial o municipal —ver actuales arts. 157, 159 y concs. del Código Fiscal".

IV. La situación posterior a la reforma del Código Civil y Comercial

En fecha 1/10/2014, el Congreso Nacional sancionó la reforma y unificación del Código Civil y Código

Comercial.

Las modificaciones introducidas afectan y tienen gran relevancia en materia de prescripción de tributos locales. Vale recordar que la Dra. Carmen Argibay, en el antecedente 'Casa Casmma SRL' señaló que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso 'Filcrosa SA' no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo.

En un principio el proyecto de Código Civil y Comercial unificado preveía en el art. 2562 la disminución a dos años del plazo de prescripción previsto en el art. 4027 inc. 3º del actual Código Civil, sin distinguir a las obligaciones civiles de las tributarias, por lo que la falta de mención específica hubiera traído mayores problemas a los Fiscos locales, quienes a la luz del criterio establecido por la Corte, no sólo se verían obligados a aplicar dicho plazo, sino que también verían afectadas sus facultades de verificación y fiscalización ante el breve plazo que tendrían para determinar y exigir el pago de los tributos (2).

Sin embargo, a los fines de resguardar los intereses de las haciendas locales se contempló finalmente en la reforma legal una previsión específica en materia de tributos. La nueva normativa referente a prescripción se encuentra regulada en el Libro Sexto, Título I del Código. El art. 2532 dispone: "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". Por su parte, el art. 2560 del Código Civil y Comercial establece que "(e)l plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".

Se establece el plazo específico de dos años para: "...c) el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, excepto que se trate del reintegro de un capital en cuotas". Este inciso resulta similar al inc. 3º del art. 4027 del antiguo Código Civil, y que la jurisprudencia reseñada consideró aplicable a las obligaciones tributarias locales.

El nuevo Código en su art. 2550 expone que "el juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos". Se mantiene así, al igual que en la normativa anterior, un supuesto de dispensa de prescripción, para aquellos casos en que el acreedor se vea imposibilitado de exigir el crédito.

La dispensa mencionada ha servido para mantener latente la pretensión fiscal, bajo la vigencia del Código Civil anterior, en aquellos casos en que los magistrados declaraban la inconstitucionalidad de causales de suspensión o interrupción de la prescripción prevista en los Códigos Fiscales locales. Ahora el plazo para activar la acción una vez cesado el impedimento se amplió a seis meses.

Asimismo, el nuevo Código establece las causales de suspensión e interrupción del curso de la prescripción.

A partir del art. 2554 se regula el comienzo del cómputo de la prescripción, estableciendo en líneas generales que empieza a partir de que la obligación se torna exigible. Como hemos visto, si bien se fue adaptando la legislación fiscal local al plazo prescriptivo de cinco años, los litigios en la actualidad se suscitan principalmente en torno a las causales de interrupción y suspensión del término prescriptivo, así como también respecto del comienzo de su cómputo.

El art. 2551 incorpora como novedad dentro de las vías procesales para hacer valer la prescripción, que puede ser planteada no sólo ya como excepción, sino también por vía de acción.

Un punto no menor a tener en cuenta es la aplicación temporal de las normas que regulan la prescripción y cómo juegan respecto de las prescripciones en curso. Así, el art. 2537 del Código Civil y Comercial nos dice que "(l)os plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior".

Se puede decir que con esta norma se ha intentado lograr seguridad jurídica, ante el posible ulterior acortamiento de los plazos de prescripción que podrían producirse de aplicarse los previstos por el nuevo Código Civil y Comercial, afectando una prescripción en curso computada con los plazos del viejo sistema (3).

Vemos que el legislador nacional luego de años de controversia y disputa judicial, teniendo en cuenta la jurisprudencia de la Corte Suprema nacional, y el gradual acatamiento de aquélla por parte de las Cortes locales, se encargó de establecer que las legislaturas provinciales pueden establecer los plazos de prescripción en

materia de tributos. Sin embargo, continúan pendientes ciertos interrogantes que pasamos a analizar.

1. Sobre la constitucionalidad de la modificación en materia tributaria local

Lejos de quedar zanjada la discusión en torno a la posibilidad de que las provincias y municipios establezcan los plazos prescriptivos de tributos locales se ha abierto un nuevo debate.

El punto es si la solución tomada por el legislador nacional (delegar en las legislaturas locales la facultad de establecer los plazos de prescripción en materia tributaria) ha sido la adecuada en función a la jurisprudencia imperante y lo establecido en nuestra Constitución Nacional.

Existen opiniones que entienden que la delegación así efectuada por el Código Civil y Comercial deviene inconstitucional a la luz de la jurisprudencia de la Corte Sup., y el alcance otorgado al art. 75 inc. 12 de la CN. Recordemos que uno de los puntos que estableció la doctrina "Filcrosa" fue la limitación provincial en virtud al art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, haciendo hincapié en la necesidad de uniformar criterios en el país en materia de plazos de prescripción.

Justamente en el citado antecedente el Máximo Tribunal dijo: "Que en el presente caso, esa inteligencia exige preservar el desenvolvimiento armonioso entre las autoridades nacionales y las provinciales, lo que deriva en la necesidad de lograr un razonable equilibrio entre las facultades de estas últimas de crear impuestos, y las que corresponden a aquéllas para establecer en todo el país un régimen único de extinción de las obligaciones".

El meollo del asunto es que si partimos de la base de que nos encontramos ante una cuestión de distribución de facultades regidas por el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, no sería válido que el legislador nacional delegue facultades otorgadas constitucionalmente. Lo que tendría que haber hecho el nuevo Código es establecer los plazos de prescripción en materia tributaria.

En la opinión de Revilla, puede encontrarse una línea constante en la jurisprudencia del Máximo Tribunal en torno de la interpretación de este principio, la que se ha fortalecido a partir de la conocida causa "Filcrosa", fundado su hermenéutica no ya en los "principios basales" o en los "principios generales del derecho", sino en la distribución de competencias realizada en el año 1853/60. El citado autor analiza los debates constitucionales de 1853, comprendiendo que más allá de las autonomías provinciales, se ha buscado unificar criterios y evitar un laberinto legislativo en todo el país, que ocurriría si cada provincia dictara normativa de fondo.

Reseña que la Corte Sup. fundamentó cuidadosamente su postura en Fallos 269:373, cuando indicó que "(n)o basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos, según el art. 67, inc. 11, de la Constitución Nacional; uniformidad esta que no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de los poderes que les están reservados", lo cual, por cierto, no implica negar "que las provincias gozan de un amplio poder impositivo conforme se lo destacó en Fallos 243:98; 249:292 y sus citas, sino simplemente reconocer que ese poder encuentra sus límites constitucionales en la delegación de atribuciones efectuadas al Gobierno Nacional, con miras a lograr la unidad, entre otras materias fundamentales, en lo tocante a la legislación de fondo"⁽⁴⁾.

Claro está que la modificación introducida al nuevo Código Civil y Comercial no respetaría la unificación de plazos anhelada, ya que expresamente establece la posibilidad de que los Fiscos Locales regulen los plazos de prescripción libremente. De esta manera la finalidad remarcada en la jurisprudencia de la Corte Sup., con basamento al art. 75 inc. 12 de la CN no se encontraría resguardada.

La principal crítica deviene entonces debido a la modificación introducida al proyecto de reforma al Código, en cuanto el propio legislador nacional devuelve una facultad delegada por las provincias.

Díaz Ortiz expone que la fundamentación decisiva que llevó a la Corte Sup. a afirmar la aplicación preferente del derecho de fondo sobre las normas locales tributarias o no, tiene una raíz constitucional innegable: es doctrina recibida del Alto Tribunal, que los poderes provinciales son originarios e indefinidos (art. 121 de la CN), mientras que los delegados a la Nación por aquéllas son definidos y expresos (Fallos 304:1186). Asimismo, al tiempo que reconoció enfáticamente la potestad tributaria de los entes políticos locales conforme la asignación de fuentes, dejó dicho que esas potestades sólo pueden ser invalidadas cuando en la Constitución Nacional le concede al Congreso Nacional expresamente un poder exclusivo, cuando el ejercicio de poderes idénticos le ha sido vedado a las provincias o cuando se verifique una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellas por partes de las provincias (Fallos 3:131; 302:1181, entre otros). De esta manera el agregado introducido en el art. 2560 en ocasión de su sanción, paradójicamente renuncia a facultades propias del Congreso Nacional, al delegar en las provincias y municipios el establecimiento de plazos especiales de prescripción liberatoria (mayores o menores a las establecidas por el nuevo Código) a través de sus leyes locales, siendo la

norma antijurídica (5).

En este lineamiento se ha dicho que el agregado efectuado por el Congreso a los arts. 2532 y 2560 del Proyecto elaborado por la Comisión de Reformas, delegando a los gobiernos locales la facultad de fijar los plazos de la prescripción liberatoria en materia tributaria, deviene a tenor de la doctrina de la Corte Suprema notoriamente inconstitucional (6).

Vemos así que la controversia se mantiene vigente aun después de la modificación legal.

2. El alcance de la modificación legal. ¿Las provincias pueden regular sólo el plazo prescriptivo o todos los aspectos del instituto?

El otro aspecto controvertido, incluso superando los conflictos constitucionales que pueden subsistir, tal como se explicara en el apartado anterior, es discernir si se ha permitido que las provincias y municipios establezcan el plazo prescriptivo únicamente, o pueden regular el instituto en su conjunto, es decir causales de suspensión, interrupción, inicio del plazo, etcétera.

En este sentido se ha dicho que si bien el agregado que tiene el art. 2532 del texto aprobado viene a solucionar los conflictos, habiendo dejado a salvo las facultades de los ordenamientos locales para regular el plazo de prescripción, nada se dice específicamente acerca de las cuestiones del inicio del cómputo y de las causales de suspensión e interrupción, por lo que la discusión entre la postura civilista y autonomista se encuentra zanjada "a medias" (7).

Bajo este lineamiento no es posible considerar como un error del legislador el hecho de que la delegación solamente refiera al plazo, determinando el Congreso Nacional las restantes cuestiones (8).

En sentido contrario y considerando que se delegó la totalidad del instituto, se ha dicho que si bien el art. 2532 determina que "(l)as legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos", entendemos con esta expresión —se abarcan todas las cuestiones atinentes a la prescripción— suspensión, interrupción, dispensa de la prescripción— y no sólo el tiempo del plazo prescriptivo. Si el legislador sólo hubiera querido limitar la potestad de las provincias y la CABA, a la definición del lapso de la prescripción, hubiera bastado con lo dispuesto en el art. 2560, en el cual después de establecerse que el plazo genérico es de cinco años, se agrega "excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local" (9).

Como podemos apreciar, no ha quedado del todo claro el alcance de la delegación efectuada por el nuevo Código Civil y Comercial, siendo de total relevancia si se refiere únicamente al plazo de prescripción, o a los restantes aspectos vinculados, esto es, causales de suspensión e interrupción junto con el inicio del cómputo del plazo.

V. Conclusiones

La controversia referida a si los Fiscos locales se encuentran facultados para regular la prescripción en materia tributaria tiene larga data.

La jurisprudencia imperante bajo la vigencia del Código Civil de Vélez Sarsfield ha considerado que el legislador local no puede alterar los principios dispuestos en la normativa civil en materia de prescripción, sosteniendo que se trata de facultades delegadas a la Nación mediante el art. 75 inc. 12 de la Constitución.

La limitación para las provincias y municipios no sólo se limitó a la duración del plazo prescriptivo, sino a la imposibilidad de regular el instituto en su totalidad incluyendo causales de interrupción o suspensión, como así también el inicio del cómputo de los plazos distintas a la del Código Civil.

Mediante la reforma producida por el nuevo Código Civil y Comercial no caben dudas de la intención legislativa de que la prescripción en materia tributaria sea regulada localmente, intentando superar la jurisprudencia adversa a las facultades provinciales.

Sin embargo y más allá de la reforma legal, continúan existiendo controversias.

Por un lado, ya que el legislador nacional, en vez de regular expresamente la prescripción tributaria, delega a las haciendas locales dicha facultad. Bajo la opinión de la Corte Suprema, no resulta del todo claro si dicho proceder respeta el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

Asimismo, a poco de la sanción del nuevo Código Civil y Comercial, ya se ha generado una controversia en torno a si el legislador nacional delegó todos los aspectos de la prescripción tributaria, o únicamente los plazos.

En conclusión, si bien la modificación legal tuvo en miras ponerle fin a las controversias generadas en torno a la prescripción de tributos locales, se mantienen puntos conflictivos que serán dirimidos nuevamente en los estrados judiciales.

(1) Padulo, Adriana M., "El Código Civil y Comercial y la facultad de las Provincias y la Ciudad Autónoma

para regular la prescripción en el derecho tributario", LL del 9/1/2015.

(2) Fernández, Cintia, "La autonomía del derecho tributario local en materia de prescripción. ¿Una batalla ganada?", Impulso Profesional, 2014-22-3.

(3) Calvo Costa, Carlos A., "Prescripción extintiva o liberatoria en el Código Civil y Comercial de la Nación", La Ley Online.

(4) Revilla, Pablo J. M., "La cláusula de los códigos y la autonomía del derecho tributario provincial", Práctica Profesional, 2012-158-38.

(5) Díaz Ortiz, José A., "El Código Civil y Comercial de la Nación, ley 26.994 y el plazo de prescripción en normas tributarias locales —provinciales y municipales—", Impuestos 2015-4-19.

(6) Spisso, Rodolfo R., "Prescripción liberatoria de tributos provinciales en el Código Civil y Comercial", LL 2014-F-1237.

(7) Fernández, Cintia, "La autonomía del derecho tributario local...", cit.

(8) Yolis, Lisandro, "La prescripción liberatoria respecto de los tributos provinciales en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación", LL, Suplemento Constitucional, 2014 (noviembre), 55; LL 2014-F-1065.

(9) Padulo, Adriana M., "El Código Civil y Comercial...", cit.