

Soledad Rocío Loparco

Trabajo Final de Graduación

**“Regulación del Instituto de la prescripción en el
nuevo Código Civil y Comercial respecto de los
tributos locales”**

Universidad Empresarial Siglo 21

Abogacía

2017

Agradecimientos

Al realizar este Trabajo Final de Graduación decidí que los agradecimientos los escribiría al terminarlo, porque sabía que era difícil nombrar todas las personas que me acompañaron en este desafío que llevó mucho más tiempo del que supuse al principio.

Han pasado tantas personas y momentos en estos 14 años de estudio, pero hubo dos, que siempre estuvieron dándome aliento, diciendo que debía terminar, gracias mamá y papá, por apoyarme. También quiero agradecer a mis hermanos que han soportado mis horas silenciosas frente a los libros.

Pienso en mis compañeras con las que compartí tiempo de estudio y conocimiento; mis profesores, de los cuales aún recuerdo sus explicaciones y conceptos claves que me sirvieron en los exámenes y aún me guían hoy, gracias a todos ellos.

En estos años ocurrieron dos hechos que cambiaron mi modo de ver y tomar la carrera: comenzar a trabajar y cambiar de universidad. Tengo que dar las gracias al Poder Judicial de Mendoza que me brindó más conocimientos y dos personas que me ayudaron en la etapa final, gracias Dr. Luis Rafael Rojas, juez del juzgado donde trabajo, y Secretaria Fanny Pontoni. Asimismo, quiero agradecer a la Universidad Siglo XXI, que me dio la esperanza y oportunidad de obtener por fin mi título de abogada, con un sistema que tomaba en cuenta que hay estudiantes que trabajan, e hizo posible este sueño.

Soledad Rocío Loparco

Resumen

“Debo y tengo que perseguir mi derecho, cueste lo que cueste, si no lo hago, no sólo abandono ese derecho, sino el derecho”

Rufolf von Ihering

Esta frase de von Ihering debería dominar en el Estado, porque de esta forma no se llegaría a tener que aplicar el instituto de la prescripción liberatoria a las obligaciones tributarias. Puesto que dicha prescripción es una forma de extinción de un derecho, debido a que el acreedor dejó de perseguir su derecho durante el tiempo determinado por la ley, y así el deudor queda liberado de una obligación. El fundamento de la prescripción liberatoria reside en la seguridad jurídica que brinda, porque de otro modo los sujetos pasivos de las obligaciones tendrían que guardar de por vida los recibos de pago, esto llevaría a una inestabilidad en las relaciones jurídicas.

Con el nuevo Código Civil y Comercial el instituto de la prescripción se ha visto modificado en varios aspectos, uno de ellos, es la introducción en el artículo 2532 de que las legislaturas locales podrán regular los plazos de prescripción de sus tributos. Esta reforma es muy importante ya que el Código Civil derogado no la contenía, esto había dado lugar a una controversia tanto doctrinaria como jurisprudencial respecto de a quién correspondía regular en materia de prescripción sobre obligaciones fiscales locales. En consecuencia, los códigos tributarios locales regularon en su mayoría la prescripción de sus tributos, ello derivó en un conjunto de fallos que no fueron homogéneos ya que unos suscribieron a la tesis *iusprivatista* y otros a la *iuspublicista*.

Este trabajo se propone analizar la legislación, doctrina y jurisprudencia más importante en materia de prescripción liberatoria de obligaciones impositivas, porque del artículo 2532 *in fine* surge el interrogante del alcance que tiene dicha norma, si se trata de una delegación o de una interpretación legislativa, si incluye sólo fijar los plazos o, si también, se encuentran alcanzados la suspensión, interrupción y cómputo de la prescripción liberatoria.

Palabras claves: prescripción liberatoria, obligaciones tributarias

Abstract

"I must and I have to pursue my right, no matter what, if I do not, I not only abandon that right, but the right"

Rufolf von Ihering

This sentence of von Ihering should dominate in the State, because in this way it would not be necessary to apply the institute of the liberalization prescription to tax obligations. Since this requirement is a form of termination of a right, because the creditor stopped pursuing his right during the time determined by law, so the debtor is released from an obligation. The basis of the statute of limitations exist in the legal certainty that it provides, because otherwise the taxpayers of the obligations would have to keep the payment receipts for life, this would lead to an instability in legal relations.

With the new Civil and Commercial Code the prescription institute has been modified in many aspects, one of them, is the introduction in article 2532 that local legislatures will can regulate the periods of prescription of their taxes. This reform is very important since the repealed Civil Code didn't contain it, this had given rise to a controversy as much doctrine as jurisprudence with respect to who it had to regulate in matter of prescription on local fiscal obligations. As a result, local tax codes regulated the most of their tax revenues, which resulted in a series of judgments that weren't homogeneous since some subscribed to the *iusprivatista* thesis and others to the *iuspublicista*.

This paper proposes to analyze the legislation, the most important doctrine and jurisprudence in terms of the prescription period of tax obligations, because of article 2532 *in fine*, it comes the question of the scope of that rule, if it's a delegation or a legislative interpretation, if it includes only setting the time limits or, if also, the suspension, interruption and computation of the limitation period are reached.

Key words: liberalization prescription, tax obligations

Índice

Introducción.....	6
Capítulo I. Aspectos Generales.....	10
Tributos.....	10
Concepto de Obligaciones. Obligaciones tributarias.....	11
El instituto de la prescripción liberatoria: definición y sus aspectos.....	13
Conclusión.....	15
Capítulo II. Diferencias entre el Código Civil derogado y el nuevo Código Civil y Comercial en relación con la regulación de la prescripción de los tributos locales.....	16
La prescripción en el Código Civil de Vélez Sarsfield.....	16
La prescripción en el Código Civil y Comercial.....	17
Fundamentos de la reforma en materia de prescripción de tributos locales.....	18
Conclusión.....	19
Capítulo III. Normativa de la prescripción en las legislaciones provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	21
Los plazos en la prescripción liberatoria.....	21
Cómputo para la prescripción liberatoria de obligaciones tributarias.....	22
Suspensión de la prescripción.....	23
Interrupción de la prescripción.....	25
Dispensa Judicial de la prescripción ya cumplida.....	26
Conclusión.....	26
Capítulo IV. Constitucionalidad de la delegación legislativa del instituto de la prescripción liberatoria a las legislaturas locales.....	27
Interpretación que entiende inconstitucional la delegación legislativa del artículo 2532 del Código Civil y Comercial.....	27
Críticas a la interpretación previa.....	28
Plazos de prescripción excesivamente largos o imprescriptibles.....	28
Conclusión.....	29
Capítulo V. Alcance de la competencia de las legislaturas locales para regular sobre plazo, suspensión, interrupción y dispensas de sus tributos.....	30
Premisa: constitucionalidad del art. 2532 del Código Civil y Comercial.....	30

Primera interpretación: las legislaciones locales pueden regular tanto plazos de prescripción de sus obligaciones fiscales como otros aspectos.....	31
Segunda interpretación: las normas locales de prescripción de obligaciones tributarias se pueden integrar con el Código Civil y Comercial.....	32
Tercera interpretación: las legislaciones locales sólo pueden regular los plazos de prescripción de sus obligaciones fiscales.....	33
Conclusión.....	33
Capítulo VI. Jurisprudencia sobre prescripción liberatoria de obligaciones tributarias locales.....	35
Fallo: “FILCROSA S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”	35
Fallo: “CASA CASMMA S.R.L. S/ CONCURSO PREVENTIVO s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de la La Matanza) (RECURSO DE HECHO)”	36
Fallo: “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. De Catastro”	37
Fallo: “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”.....	39
Conclusión.....	39
Conclusiones.....	41
Bibliografía.....	45

Introducción

La regulación del instituto de la prescripción liberatoria se ha visto modificada a partir de la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial, ya que en el artículo 2532 establece que las legislaciones locales pueden regular los plazos de prescripción de sus tributos. Dicha disposición, no se encontraba en el Código Civil de Vélez Sarsfield, por lo se había generado una discusión, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, respecto de qué plazo de prescripción regía en materia de obligaciones tributarias locales, esto porque la mayoría de los códigos tributarios de las provincias y municipios de la Argentina han legislado sobre prescripción de impuestos. Sin embargo, el nuevo Código sólo delega el establecimiento de los plazos de prescripción de estos tributos, nada dice en relación con la interrupción, suspensión, dispensa y cómputo, de ahí que parte de la discusión mencionada siga teniendo relevancia.

En este contexto, nuestro problema de investigación se plantea del siguiente modo:

¿Cuál es el alcance que el nuevo Código Civil y Comercial le da a las legislaciones locales para regular el instituto de la prescripción liberatoria en materia de obligaciones tributarias?

Dicho problema de investigación surge a partir de la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial, el 1° de agosto de 2015, puesto que anterior a esa fecha la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se había pronunciado en el fallo “Filcrosa S.A. s/incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda” sobre los plazos de prescripción de tributos locales, en el sentido de que rige el artículo 4027 del Código Civil. Por otro lado, en lo que respecta al problema, se analizará las legislaciones tributarias de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de las provincias a fin de encontrar diferentes criterios legislativos en materia de prescripción de obligaciones fiscales.

De acuerdo con el tema abordado en este Proyecto de Trabajo Final de Graduación los tipos de estudios que se utilizarán serán tanto exploratorio como descriptivo, debido a que se está ante un instituto jurídico que, por un lado, es novedoso por la reforma que introdujo el nuevo Código vigente en esta materia, de ahí que se está ante una reducida doctrina y jurisprudencia actualizada. Por otro lado, respecto de la prescripción liberatoria de las obligaciones en general, hay profusa doctrina y jurisprudencia en el marco del Código Civil, como también en lo relativo a la prescripción de las obligaciones impositivas.

Para la temática elegida la estrategia metodológica a utilizar es la cualitativa, puesto que esta investigación se propone analizar, valorar y profundizar el instituto de la prescripción liberatoria en materia de tributos locales, tanto en el marco regulatorio anterior como posterior a la reforma del Código Civil y Comercial.

Entre los antecedentes legislativos a estudiar se encuentra el Título I del Libro Sexto del Código Civil y Comercial, dado que es el que modifica el instituto de la prescripción de las obligaciones tributarias locales, así como también los artículos que regulaban dicha temática en el Código Civil derogado. Además, se analizará el artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional, debido a que al ser dicho instituto materia de fondo, según fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y los tributos locales materia no delegada por las provincias es necesario esclarecer, en principio, a quién le corresponde regular la materia bajo análisis. Asimismo, se comparará las distintas regulaciones sobre materia de prescripción de tributos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de las provincias de la Nación.

En relación con los antecedentes doctrinarios se examinarán las opiniones anteriores y posteriores al nuevo código, hay dos posiciones contrapuestas, que también se ven reflejadas en la jurisprudencia. Una primera postura opinaba que la regulación de la prescripción liberatoria en materia de tributos locales correspondía al Congreso de la Nación, ya que es materia de fondo; por otro lado, la otra posición pensaba que correspondía a los poderes legislativos que imponían estos tributos.

Entre los antecedentes jurisprudenciales más destacados sobre la temática elegida que se examinarán se encuentra, entre otros, el antes mencionado fallo “Filcrosa S.A.” y el fallo “CASA CASMMA S.R.L. S/ CONCURSO PREVENTIVO s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza) (RECURSO DE HECHO)” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ambos anteriores a la reforma del Código, que sienta como principio que legislar sobre prescripción de tributos locales corresponde al Poder Legislativo de la Nación, porque es materia de fondo. Del mismo modo se analizará otros fallos donde se dictaminó en sentido opuesto como en “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/DGR s/recurso de inconstitucionalidad-queja” y “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, ambos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el primero de fecha anterior al nuevo Código y el segundo de fecha posterior.

La potestad de imponer tributos la detentan el Estado Nacional, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios, por lo que el contribuyente se encuentra obligado a varias clases de tributos. Por otro lado, el instituto de la prescripción liberatoria es aquel que permite al deudor liberarse de una obligación, siempre que el acreedor no haya exigido su derecho y haya transcurrido cierta cantidad de tiempo. Por consiguiente, la importancia de estudiar la problemática escogida radica en que la prescripción de los tributos interesa a la seguridad jurídica, ya que mediante este instituto se pretende que las relaciones jurídicas no duren indeterminadamente. De no existir la prescripción de los tributos, o que sus plazos sean excesivamente extensos, se crearía inestabilidad y caos, debido a que los deudores, en este caso particular los contribuyentes, tendrían que guardar los pagos indefinidamente, o que los distintos estados podrían, ante la desidia, dejar transcurrir tanto tiempo que las deudas equivaldrían al valor del bien sobre el cual recae el tributo. Por ello, saber a quién corresponde regular plazos, interrupción, suspensión, dispensa y cómputo de la prescripción en materia de obligaciones tributarias locales, interesa a fin de darle certidumbre a las relaciones jurídicas, y así, mantener el orden y la paz social.

Este Trabajo Final de Graduación tiene como objetivo analizar el alcance que el nuevo Código Civil y Comercial le otorga a las legislaciones locales para regular la prescripción liberatoria de los tributos locales, es por lo que se comparará la legislación actual y la derogada en relación con el tema. También se analizarán las regulaciones de la prescripción en los códigos tributarios de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Estados provinciales, todo ello para establecer las diferencias entre las distintas normas. Además, se examinarán los fundamentos que se tuvieron en cuenta para introducir la disposición *in fine* del artículo 2532 en el Código Civil y Comercial respecto de los tributos locales. Por otro lado, se estudiará la doctrina y jurisprudencia sobre la prescripción de obligaciones tributarias locales anterior y posterior a la entrada en vigor del Código Civil y Comercial; y también sobre delegación legislativa de materias de fondo, para determinar la constitucionalidad del contenido del artículo mencionado. Se determinará la competencia de las legislaturas locales para reglamentar interrupción, suspensión, dispensa judicial y cómputo. Asimismo, se evaluará la legalidad del establecimiento de plazos excesivamente largos o su imprescriptibilidad, en base a la importancia que tiene el instituto en estudio para la seguridad jurídica.

Es necesario tener presente los conceptos básicos que se utilizaran en el desarrollo del Trabajo Final de Graduación. Entre ellos se encuentra el concepto de prescripción liberatoria

que es una forma de extinción de la obligación, que se produce ante la inacción del acreedor por determinado tiempo. También hay que tener en cuenta el concepto de tributo que es la prestación que por ley puede imponer el Estado -sea Nacional, provincial o municipal- a los contribuyentes en base a un hecho o cosa, llamado hecho imponible, respetando los principios de igualdad y proporcionalidad. De la misma manera, se debe considerar los conceptos de inconstitucionalidad y de materia de fondo, el primero refiere a cuando una norma legal es contraria a la Constitución; y el segundo a las materias que las provincias delegaron para su regulación en el Estado Nacional cuando aprobaron la Constitución Nacional en 1853.

Para concluir, el Trabajo Final de Graduación se compondrá de seis capítulos para dar respuesta a los objetivos antes planteados. En el capítulo 1 se desarrollarán los conceptos y contenidos básicos de tributos, obligaciones tributarias y del instituto de la prescripción liberatoria. Luego en los capítulos 2 y 3 se expondrán los análisis concernientes a los antecedentes legislativos, es decir, el Código Civil y Comercial, con los fundamentos para la incorporación de la disposición del artículo 2532 *in fine*; el Código Civil a fin de efectuar un análisis comparativo con el nuevo código; y los códigos fiscales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Estados provinciales para establecer coincidencias y diferencias respecto de plazos, interrupción, suspensión, dispensa y cómputo en materia de prescripción de obligaciones fiscales. Después en los dos capítulos siguientes, se considerarán los antecedentes doctrinarios respecto de las distintas interpretaciones posibles del artículo 2532 del Código vigente, a fin de delinear el alcance del mismo respecto de la suspensión, interrupción, dispensa judicial y cómputo; así como también su constitucionalidad. Finalmente, en el capítulo 6 se expondrá el análisis referente a la jurisprudencia, con referencia a cuatro fallos importantes, de los cuales dos son de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los otros dos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires.

Capítulo I. Aspectos Generales

El presente capítulo se propone conceptualizar las instituciones jurídicas claves que se van a utilizar en todo el trabajo. En otras palabras, se van a definir los tributos y sus clases; la obligación del derecho privado, como así también la obligación tributaria y sus clases; y, por último, la prescripción con todos sus aspectos.

Tributos

En esta sección definiremos el tributo, ya que es sustancial para el trabajo diferenciar el mismo de la obligación tributaria, cuyo concepto se precisará en la siguiente sección. Además, hay que tener en cuenta los elementos que lo integran, los tipos más importantes y las clases que interesan en este trabajo.

Para comenzar, el tributo se define como aquella carga, normalmente en dinero, que impone el Estado mediante ley, es decir coercitivamente, a los contribuyentes, que tiene por fin el sostenimiento del mismo. Se pueden inferir de este concepto los elementos del tributo, los cuales, son: prestación pecuniaria, coerción, unilateralidad, origen en la ley y finalidad (Schindel, 2003).

La prestación pecuniaria consiste en una suma de dinero que debe entregar el contribuyente al fisco. El elemento de coerción se refiere a que el Estado puede exigir en forma obligatoria el pago de la suma de dinero, si el obligado no lo hace libremente. La unilateralidad tiene que ver con que, en la generalidad de los tipos de tributos, el Estado no se encuentra obligado a una contraprestación determinada, en otras palabras, hay una sola prestación que es la de dar una determinada suma de dinero por parte del contribuyente. El componente individualizado como “origen en la ley”, quiere decir que sólo el órgano del Estado que se encuentra investido por la Constitución para imponer tributos a la población puede hacerlo, es decir, que él tiene la potestad o el poder de imponer contribuciones, siempre que sea mediante ley, a saber, no se puede obligar a los contribuyentes por medio de decretos u otras normas, en consecuencia, sólo el Congreso puede imponer tributos, en las provincias se encuentran autorizadas las legislaturas y en los municipios los concejales. Para terminar, la finalidad, que es el sostenimiento del Estado, se encuentra explicitado en la Constitución Nacional cuando el artículo 4 dice que el Estado se financia del Tesoro nacional que se encuentra formado entre otras cosas por las contribuciones que se le imponen a la población.

Además, hay distintos tipos de tributos, entre los más importantes se encuentran: los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los impuestos se caracterizan porque el Estado decide que tributen personas en base a una manifestación de su riqueza o por de algún aspecto de su personalidad, sin que exista actividad del Estado que represente una contraprestación, es el tributo más común que existe y con el que más se recauda. En la tasa se paga una suma de dinero a cambio de un servicio que presta algún organismo del Estado, esta contraprestación no siempre es proporcional a lo que cuesta el servicio y normalmente son las que cobran los municipios por limpieza de calles, alumbrado, entre otras cosas. Por último, las contribuciones especiales son aquellas que deben pagar los dueños de inmuebles debido a que se aumenta el valor de los mismos como consecuencia de la realización, por parte del Estado, de una obra, por ejemplo, un dique o la remodelación de un lugar público cerca de los inmuebles que ven aumentados su valor (Jarach, 2004).

Para concluir esta sección, hay muchas clasificaciones de tributos, sin embargo, en este trabajo interesa la que los divide según la jurisdicción del órgano que los crea: nacionales, provinciales y municipales. Esta clasificación es importante ya que hay diferenciar la potestad que tienen el estado nacional, los estados provinciales y las municipalidades para crear los tributos de la potestad para regular las obligaciones tributarias que surgen de los tributos.

Concepto de obligaciones. Obligaciones tributarias

En esta sección se examinará el concepto de obligación, partiendo de la definición que proporciona el nuevo Código Civil y Comercial, y sus elementos; luego se analizará el concepto de obligación tributaria y también los elementos que la integran; y, por último, se considerará las características de esta última, en especial la que distingue entre el Estado con potestad para crear tributos y el Estado como parte de la relación jurídica tributaria.

A diferencia del derogado Código Civil, el nuevo Código Civil y Comercial sí ofrece una definición de obligación, la cual es: “La obligación es una relación jurídica en virtud de la cual el acreedor tiene el derecho a exigir del deudor una prestación destinada a satisfacer un interés lícito y, ante el incumplimiento, a obtener forzosamente la satisfacción de dicho interés”¹.

¹ Art. 724 Cód. Civ. y Com.

La obligación se encuentra constituida por cuatro elementos, en efecto: los sujetos, el objeto, el vínculo jurídico y la causa fuente. Se precisará el concepto de cada uno de ellos brevemente, puesto que no es conveniente para el presente trabajo extenderse demasiado en el tema. En primer lugar, los sujetos de la obligación son el acreedor, sujeto activo de la relación, y el deudor, sujeto pasivo de la misma; el primero es titular del derecho de crédito y sobre el segundo pesa el deber de la prestación. El objeto está compuesto tanto por la prestación debida por el deudor, una conducta de dar, hacer o no hacer; como por el interés del acreedor, que debe ser lícito. El vínculo jurídico es lo que une a los dos sujetos, activo y pasivo, de la relación, es el elemento no material. Finalmente, la causa fuente son los presupuestos de hecho a los que el derecho le otorga entidad para generar una obligación, entre los que se encuentran el contrato, los hechos ilícitos, la ley, y demás (Pizarro, R. D., y Vallespinos, C. G., 1999).

Por otra parte, la obligación tributaria u obligación fiscal es “el vínculo jurídico ex lege que se entabla entre el fisco como sujeto activo titular de una pretensión a título de tributo (acreedor) y el sujeto pasivo, obligado a esa prestación dineraria (deudor)” (Villegas, 2003, pág. 318). En la definición expuesta se encuentran los mismos cuatro elementos de la obligación antes conceptualizada, es decir, los sujetos, objeto, vínculo jurídico y causa fuente; sin embargo, es necesario hacer algunas precisiones en el caso de las obligaciones fiscales.

Respecto de los sujetos de la obligación tributaria, se encuentra el Estado en el polo activo de la relación obligacional y acá hay que diferenciar el Estado cuando mediante una ley crea un tributo, es decir, en su función legislativa, del Estado que forma parte, mediante un organismo, normalmente llamado fisco, de la obligación tributaria, exigiendo del deudor el cumplimiento de su deber, porque es el que tiene la acción para reclamar la prestación. Lo que sucede es que en el primer caso el Estado se manifiesta como una relación de poder respecto del contribuyente, en cambio en el segundo caso está en una relación de igualdad con dicho contribuyente. En contraposición, del otro lado, en el polo pasivo de la relación se localiza el contribuyente, que es quién debe cumplir con la prestación. En relación con el objeto hay que diferenciar el objeto del tributo del objeto de la obligación, el primero hace referencia al hecho imponible y el segundo a la prestación debida, que normalmente es dar una suma de dinero. El vínculo jurídico se encuentra en todas las obligaciones y no cambia la definición dada antes. Para terminar, la causa fuente en una obligación fiscal es lo que le da nacimiento a la misma, que en este caso siempre es la ley, debido a que es su fuente inmediata y directa,

sólo el Estado impone tributos y define cual es el hecho imponible, que es la condición que se tiene que dar para exista la obligación tributaria (Bocchiardo, 2003).

Según Jarach (2004) de la naturaleza de la relación tributaria se derivan cuatro características. En primer lugar, la relación fiscal es de carácter personal y obligacional, no es una relación real, aun cuando por ejemplo el hecho imponible recaiga sobre un inmueble sin tener en cuenta las características personales del contribuyente. En segundo lugar, la relación comprende derechos y obligaciones para ambas partes, hay igualdad entre ellas; por un lado, el fisco tiene un derecho-deber, es decir tiene tanto el derecho como la obligación de iniciar el reclamo al contribuyente, por otro lado, las dos partes como se dijo están en igualdad absoluta, porque el Estado no puede reclamar más allá de lo que permite la ley ni el deudor dar una prestación menor a la que impone dicha ley. En tercer lugar, la relación tributaria es una relación simple, no compleja, puesto que la prestación de dar suma de dinero es siempre la prestación principal. En cuarto lugar, es una relación de derecho, no de poder, ya que hay que diferenciar la potestad de imponer tributos del derecho de reclamar una determinada prestación tributaria; quienes adhieren a la teoría de que es una relación de poder confunden, según el autor que seguimos en este tema, al presuponer la supremacía del Estado en todos los ámbitos, pero en un Estado de Derecho eso no es posible, porque el organismo recaudador entra en una relación de igualdad con el sujeto pasivo de la relación fiscal, asimismo confunden sosteniendo que se trata de una relación compleja, y no simple como se expresó anteriormente.

El instituto de la prescripción liberatoria: definición y sus aspectos

En la presente sección se considerará el instituto de la prescripción liberatoria que es la que interesa en este trabajo, su concepto, fundamento y caracteres. Además, se analizará sucintamente la suspensión, interrupción, dispensa y modo de contar los intervalos, puesto que se analizarán en profundidad en el capítulo III.

La prescripción liberatoria es “la extinción de un derecho (o para hablar con mayor precisión, la extinción de las acciones derivadas de un derecho) por su abandono por el titular durante el término fijado por la ley” (Borda, 1966, págs. 7-8). Es decir, que cuando pasa una determinada cantidad de tiempo sin que el titular de un derecho lo haya reclamado, se opera la extinción de ese derecho, dicha cantidad de tiempo se encuentra fijada por la ley según el tipo de derecho que se trate. Donde mayor aplicación tiene esta institución es en el derecho de las obligaciones, porque la mayoría son prescriptibles. En esta definición se encuentran los dos

elementos esenciales, a saber, el transcurso del tiempo fijado en la ley y la inactividad del acreedor, ambos elementos se tienen que dar simultáneamente.

El fundamento de este instituto reside en la seguridad de las relaciones jurídicas, puesto que haya relaciones versátiles que permanezcan en el tiempo sin que se agoten atentan contra el orden y la paz social. Por ello, interesa al derecho que las relaciones jurídicas nazcan y se extingan por los medios que el ordenamiento jurídico prevé; sin embargo, si el acreedor por desidia no reclama su derecho durante determinado tiempo, el Derecho debe darle certidumbre a esta relación, por lo que prefiere sacrificar el derecho del acreedor desinteresado para asegurar el orden público; porque de otro modo, pasado mucho tiempo puede que el deudor no tenga las pruebas de que extinguió la relación o pueden que los herederos se encuentre con deudas después de aceptada la herencia por no saber que existían (Cazeaux, P. N.; Trigo Represas, F. A., 1972).

A propósito de los caracteres del instituto de la prescripción extintiva o liberatoria, ellos son: el origen legal, la irrenunciabilidad, que no puede ser declarada de oficio, de interpretación estricta y extintiva de un derecho. Respecto del primer carácter, la prescripción liberatoria es de origen legal, porque sólo en la ley se encuentra regulada, no está a disposición de la autonomía de las partes. Tampoco se puede renunciar a la prescripción ni acortar sus plazos por acuerdo de partes. En tercer lugar, no puede ser declarada de oficio por el juez, sino que debe oponerla el deudor ante la demanda del acreedor, de otra manera se enfrenta con el principio dispositivo del derecho procesal. Es de interpretación estricta, quiere decir que ante la duda de si ha operado la prescripción, se debe estar a que no ha sucedido. Por último, extingue un derecho sobre todo ahora que en el nuevo Código Civil y Comercial no se ha receptado las obligaciones naturales, y producida la prescripción liberatoria sólo queda en el deudor un deber moral (Pizarro, R. D., y Vallespinos, C. G., 1999).

Según el artículo 2539 la suspensión de la prescripción extintiva “detiene el cómputo del tiempo por el lapso que dura, pero aprovecha el período transcurrido hasta que ella comenzó”. Por otro lado, en la interrupción se tiene por no sucedido el tiempo transcurrido y vuelve a correr de nuevo el plazo. La dispensa la otorga el juez por única vez al acreedor cuando por causas razonables no pudo ejercer su derecho y éste se encuentra prescripto. Finalmente, el plazo de prescripción “comienza el día en que la prestación es exigible”²; en caso de prestaciones periódicas, el nuevo código expresa: “El transcurso del plazo de

² Art. 2554 Cód. Civ. y Com.

prescripción para reclamar la contraprestación por servicios o suministros periódicos comienza a partir de que cada retribución se torna exigible”³.

Conclusión

Para finalizar este capítulo, hay que diferenciar el tributo de la obligación tributaria, donde el primero es la prestación de dar una suma de dinero que impone el Estado, por ley, a los contribuyentes para subvencionar el mismo. En cambio, la obligación tributaria es la relación jurídica en donde hay un sujeto activo, el Estado, y un sujeto pasivo, el contribuyente, donde el primero tiene el derecho de reclamarle al segundo una prestación, la cual la constituye el tributo. La diferencia más importante, es que en el tributo hay una relación de poder entre el Estado y el contribuyente, ya que este lo obliga sin consultarle a una prestación mediante ley; mientras que en la obligación fiscal el Estado actúa en una relación de igualdad con el contribuyente.

La prescripción liberatoria es el instituto mediante el cual se extingue una obligación por el transcurso del tiempo, determinado en la ley, sin que el acreedor haya exigido del deudor su derecho, tiene su fundamento en la seguridad jurídica ya que el mismo otorga estabilidad y certidumbre a las relaciones jurídicas.

³ Art. 2556 Cód. Civ. y Com.

Capítulo II. Diferencias entre el Código Civil derogado y el nuevo Código Civil y Comercial en relación con la regulación de la prescripción de los tributos locales.

Luego de definir los conceptos claves en el capítulo I, en este capítulo se establecerán las diferencias en la regulación de la prescripción de los tributos locales entre el derogado Código Civil del Vélez Sarsfield y el Código Civil y Comercial vigente desde el 1 de agosto de 2015. Asimismo, se analizarán los fundamentos de la reforma en materia de prescripción sobre tributos locales.

La prescripción en el Código Civil de Vélez Sarsfield

Para empezar, Vélez Sarsfield usa como método para la prescripción tratarla en una sección separada en el Libro Cuarto “De los derechos reales y personales. Disposiciones comunes”. Respecto a esta sección, que es la tercera y última cuyo nombre es “De la adquisición y pérdida de los derechos reales y personales por el transcurso del tiempo”, la divide en dos títulos, en el primero de ellos regula en cuatro capítulos las disposiciones generales, la suspensión, la interrupción, la prescripción adquisitiva y la prescripción liberatoria. Y finalmente, en el título II regla lo relativo a la prescripción de las acciones.

El Código Civil define a la prescripción de la siguiente manera: “Los derechos reales y personales se adquieren y se pierden por la prescripción. La prescripción es un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo”⁴. Luego define también la prescripción adquisitiva; y en el artículo 3949 hay una definición de prescripción liberatoria, el cual expresa que es “una excepción para repeler una acción por el solo hecho que el que la entabla, ha dejado durante un lapso de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere”. Asimismo, en el artículo 4017 ubicado en el capítulo de la prescripción liberatoria da otra definición de la misma, la que dice: “Por sólo el silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, queda el deudor libre de toda obligación. Para esta prescripción no es preciso justo título, ni buena fe”. Así, tenemos que este código ofrece definiciones de todos los institutos en el título I. Además, describe los

⁴ Art. 3947 Cód. Civ.

efectos tanto de la interrupción como de la suspensión, y en qué casos se puede otorgar la dispensa judicial.

El derogado Código Civil no contiene ninguna norma que haga referencia en caso de prescripción liberatoria a las obligaciones fiscales de los tributos nacionales, ni locales.

Es importante para este trabajo tener en cuenta que el Código Civil contempla la existencia de las obligaciones naturales, que se encuentra regulada en el título II “De las obligaciones naturales”, desde el artículo 515 al 518, puesto que para este código una vez que había prescrito una obligación, se transformaba o quedaba en una obligación natural.

En el artículo 4027 se regula el plazo de prescripción para obligaciones que deben pagarse por años, o plazos periódicos más cortos, y se estipula que en el mismo es de 5 años. Este artículo tiene particular importancia ya que es el que se aplicó durante la vigencia de este código a los tributos locales, puesto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación había establecido que era materia de fondo y era este plazo de cinco años el que se debía aplicarse en caso de conflicto entre las normas de los códigos fiscales locales y el Código Civil. Además, en su artículo 4023 establece en diez años el plazo genérico para las obligaciones que no tengan otro designado en la ley.

La prescripción en el Código Civil y Comercial

En el Código Civil y Comercial la prescripción se encuentra regulada en el título I “Prescripción y Caducidad” del Libro Sexto “Disposiciones comunes a los derechos personales y reales”. Al igual que el código de Vélez regla conjuntamente las disposiciones comunes a la prescripción adquisitiva y extintiva, y esto lo hace en el capítulo 1, donde regula las normas generales, como ámbito de aplicación, carácter imperativo, sujetos, renuncia, pago espontáneo entre otros; y en otras secciones la suspensión; la interrupción; la dispensa; y, disposiciones de índole procesal. En el siguiente capítulo se encuentran las normas referentes a la prescripción liberatoria, divididas en dos secciones; la primera de ellas regula el comienzo del cómputo de la prescripción y el segundo norma sobre los plazos de prescripción. Por otro lado, la prescripción adquisitiva se encuentra regulada en otra parte del código, a partir del artículo 1897, en el Libro Cuarto “Derechos reales”.

El nuevo código no contiene tantas definiciones como el derogado, sólo contiene la definición de la prescripción adquisitiva, por lo que no define la prescripción en general ni la liberatoria.

Por otra parte, lo que sí contiene es una referencia a la prescripción de las obligaciones nacidas de los tributos locales, al decir en el artículo 2532 *in fine*, “Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”. Esta incorporación es muy importante, debido a que el Código de Vélez Sarsfield no la contenía, lo que había llevado a controversias doctrinarias y jurisprudenciales respecto de cuál era la normativa aplicable. Sin embargo, sólo se refiere a los plazos de la prescripción de los tributos locales. De lo dicho, se pueden hacer dos interpretaciones, en primer lugar, que las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipios sólo pueden regular en materia de prescripción los plazos, es decir, el resto se rige por el Código Civil y Comercial de la Nación; en segundo lugar, se puede interpretar que las legislaturas locales pueden regular no sólo los plazos, sino también computo, suspensión, interrupción y dispensa judicial de la prescripción liberatoria.

Al contrario del Código Civil, el nuevo Código Civil y Comercial no ha contemplado a las obligaciones naturales, lo que trae como consecuencia que una vez prescripta una obligación no quede subsistente otra natural, sino que se agota, es decir, la prescripción ahora es un modo de extinguir las obligaciones. Por ello, ahora cuando prescribe una obligación lo único que queda subsistente es un deber moral o de conciencia, según el artículo 728 del código vigente.

El artículo 2554 contiene una regla general la cual es que el plazo de prescripción comienza a correr desde el día que la prestación es exigible, para el caso de las prestaciones periódicas comienza desde que cada retribución es exigible, según el artículo 2556. Estos dos artículos son significativos porque las obligaciones tributarias contienen en la mayoría de los casos prestaciones periódicas. Actualmente el plazo de prescripción para las obligaciones de lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, es de dos años, lo que significa que se ha reducido porque el derogado código establecía en cinco años el plazo de prescripción para este tipo de obligaciones. Asimismo, el artículo 2560 regula el plazo genérico, en el mismo establece que “El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”. De nuevo en este artículo se hace referencia a las legislaturas locales que pueden regular plazos para sus obligaciones fiscales.

Fundamentos de la reforma en materia de prescripción de tributos locales

Lo normado en el artículo 2532 *in fine* sobre la delegación del plazo de prescripción de tributos locales no se encontraba en el Proyecto de Código Civil y Comercial, por lo que se criticó que el plazo de prescripción fuera de dos años para las obligaciones tributarias

provinciales y municipales y se recomendó su modificación, ya que este era muy breve para que los organismos fiscales reclamen el cobro de tributos⁵. Por ello, en un primer momento la Comisión Bicameral para la reforma, actualización y unificación de los códigos civil y comercial propuso que se dejara el plazo genérico de cinco años para el cobro de estas prestaciones, debido a que el de dos años era muy exiguo y que la Corte Suprema de Justicia de la Nación había manifestado que era materia de fondo la prescripción de tributos locales⁶.

Finalmente, el Senado de la Nación introdujo la última parte del artículo 2532 y la parte final del artículo 2560, con esto intentó terminar con las discusiones doctrinarias y jurisprudenciales sobre a quién correspondía legislar respecto de prescripción de obligaciones tributarias locales, por lo que ahora las legislaciones locales pueden legislar el plazo de prescripción de sus obligaciones tributarias. Por lo expuesto, ambos artículos quedaron redactados de la siguiente manera: Artículo 2532: “Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos.”; Artículo 2560: “Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local.”

Conclusión

Para finalizar, hay diferencias importantes entre el Código Civil derogado y el nuevo Código Civil y Comercial. En primer lugar, el Código de Vélez Sarsfield nada decía sobre la prescripción de las obligaciones tributarias locales, mientras que el código nuevo establece que las legislaturas locales pueden establecer el plazo de prescripción de sus tributos.

En el código derogado una vez prescripta una obligación, la misma se extinguía, sin embargo, persistía como una obligación natural; por el contrario, en el Código vigente no existe la obligación natural y cuando una obligación se extingue por prescripción sólo queda subsistente un deber moral, igualmente en ambos casos no se puede repetir el pago.

En tercer lugar, ambos códigos regulan plazos distintos de prescripción, mientras en el Código Civil establece como plazo genérico diez años, el Código Civil y Comercial regula en

⁵ Fuente: “Propuestas de modificaciones al proyecto de Código Civil y Comercial de 2012, en materia de derechos personalísimos, obligaciones, contratos en general, contratos con consumidores, algunos contratos en particular, responsabilidad civil y patria potestad”. *Camilo Tale*. Recuperado el 20/06/2017 de: file:///C:/Users/jorge/Downloads/Observaciones_sobre_el_Proyecto_de_Codigo-1.pdf

⁶ Fuente: “Obligaciones Tributarias (artículo 2560)”. *Comisión bicameral para la reforma, actualización y unificación de los códigos civil y comercial*. Recuperado de: <http://www.cabb.org.ar/noticias/proye.pdf>

cinco años dicho plazo; asimismo, para las obligaciones de pagar por años o plazos periódicos más costos, se regla en el primer código en cinco años el plazo, y en el segundo, en dos años.

Capítulo III. Normativa de la prescripción en las legislaciones provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Antes de la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya habían legislado en materia de prescripción pese a lo que había manifestado la Corte Suprema de la Nación en reiteradas oportunidades en relación con que la institución era materia de fondo, ya que había sido delegada por los estados provinciales a la Nación (Artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional).

En consecuencia, en esta parte del trabajo se analizarán las diferencias de estas legislaciones con el Código Civil y Comercial para establecer en qué medida se apartan de lo regulado por éste, además de estudiar la prescripción en la ley tributaria nacional. Para ello, se dividirá el capítulo en cinco partes para examinar cada aspecto por separado e ir comparando las legislaciones antes mencionadas.

Los plazos en la prescripción liberatoria

El Código Civil y Comercial establece un plazo genérico de prescripción de cinco años en su artículo 2560, asimismo, para “el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos genéricos más cortos”⁷, establece un plazo de dos años. Es decir, que para las obligaciones tributarias periódicas o de prestación única, si se rigiera por el código mencionado, los plazos de prescripción serían de dos y cinco años respectivamente.

La ley nacional 11.683 de Procedimientos Fiscales establece en cinco años el plazo de prescripción para determinar y exigir el pago de tributos en caso de contribuyentes inscriptos, de contribuyentes no inscriptos sin obligación de hacerlo y de contribuyentes no inscriptos que regularizan su situación espontáneamente. Y, finalmente, establece un plazo de diez años en el caso de contribuyentes no inscriptos.

Antes que nada, el único código tributario que encuentra adaptada su normativa luego de la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial es el de la Provincia de Tucumán, que ha regulado sólo el plazo de prescripción en cinco años, derogando todo lo relativo al cómputo, suspensión e interrupción, remitiendo estos aspectos al código de fondo.

Se pueden apreciar dos posiciones en las legislaciones provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las cuales son, por un lado, aplicar los plazos de la ley nacional

⁷ Art. 2562 Cód. Civ. y Com.

de Procedimientos Fiscales, es decir de cinco y diez años, según esté inscripto o no el contribuyente; o aplicar un plazo de cinco años para todos los contribuyentes, de esta manera estaría aplicando el plazo genérico del Código Civil y Comercial también para las prestaciones periódicas. Cabe aclarar que este plazo de cinco años era el que tenía regulado antes el Código Civil para las prestaciones periódicas.

Entre los entes que regulan los plazos de prescripción igual que la ley nacional tributaria se encuentran las provincias de Jujuy, Salta, Formosa, Santiago del Estero, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Santa Fe, Neuquén, Chubut, Tierra del Fuego, Mendoza y Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En cambio, las provincias de Chaco, Tucumán, La Rioja, San Juan, San Luis, Entre Ríos, Buenos Aires, La Pampa, Río Negro y Santa Cruz fijan un plazo de cinco años para todo tipo de contribuyente.

Finalmente, la única provincia que regula un plazo más extenso de diez años, sin distinguir entre contribuyentes inscriptos o no, es Misiones.

Cómputo para la prescripción liberatoria de obligaciones tributarias

Se llama cómputo al modo de contar el plazo de prescripción, es decir, desde cuando comienza a correr el término de prescripción. En el cómputo de la prescripción de obligaciones impositivas se ven tres tendencias de regulación entre los entes que reglan dicho cómputo. La única provincia que no reglamenta el cómputo, y en este punto, se rige de acuerdo con lo que establece el Código Civil y Comercial es Tucumán, porque como se dijo en el apartado anterior ha derogado todo lo relativo a cómputo, suspensión e interrupción del instituto de la prescripción, haciendo una remisión expresa a dicho código.

En este punto, el nuevo Código Civil y Comercial norma como regla general, en su artículo 2554, que “El transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible” y para las prestaciones periódicas “comienza a partir de que cada retribución se torna exigible”, según artículo 2556. Todos los códigos tributarios del país que regulan el cómputo de la prescripción, se apartan de lo reglado por el Código Civil y Comercial, y regulan de modo diferente los términos de prescripción liberatoria.

Para empezar, están los códigos fiscales que establecen que el término de prescripción comenzará a correr, para determinar y exigir el cobro de obligaciones fiscales, desde el primero de enero del siguiente del año en que se produzco el hecho imponible o se debió presentar la declaración jurada, entre ellos encontramos los códigos de la Nación, Jujuy,

Chaco, La Rioja, Entre Ríos, Buenos Aires, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Neuquén, Río Negro y Mendoza.

La segunda tendencia de los códigos tributarios es fijar el comienzo del término de prescripción para determinar y exigir el pago de obligaciones tributarias, desde el primero de enero siguiente al año de dichas obligaciones; y fijar, por otro lado, el término de la acción para el cobro judicial y administrativo, desde la fecha de notificación de la determinación impositiva o resoluciones administrativas definitivas. Entre los códigos que regulan el cómputo así, están los de las provincias de Salta, Santiago del Estero, San Juan, Misiones, Corrientes, Santa Fe, La Pampa, Santa Cruz y Tierra del Fuego.

Hay una tercera postura que ha decidido regular el cómputo de la siguiente manera: para determinar las obligaciones tributarias el término comienza a correr desde el primero de enero siguiente del año en que corresponde dicha obligación y para las acciones contra el contribuyente el término comienza a correr desde el primero de enero siguiente a la notificación de la resolución definitiva. Entre las provincias, cuyos códigos tributarios adhieren a esta forma de reglar el cómputo, se encuentran Formosa, Catamarca, San Luis y Córdoba.

Para concluir, hay códigos fiscales que establecen que el término de prescripción no comenzará a correr mientras los hechos imposables no hayan podido ser conocidos por el ente determina la obligación tributaria. Entre ellos se hallan el de Jujuy, Salta, Santiago del Estero, San Juan, San Luis, Corrientes, Entre Ríos, Santa Fe, Buenos Aires, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Pampa, Río Negro, Chubut, Santa Cruz, Tierra del Fuego y Mendoza.

Suspensión de la prescripción

El efecto que tiene la suspensión de la prescripción es que detiene el cómputo del tiempo por el lapso que dura, pero una vez reanudado aprovecha el tiempo que transcurrió antes del comienzo de la suspensión. La suspensión se encuentra regulada en el Código Civil y Comercial, así como también en algunos códigos tributarios; de la primera norma sólo se mencionarán los casos que se pueden aplicar a las obligaciones tributarias, ya que son los que interesan en este trabajo.

El Código Civil y Comercial establece en su artículo 2540 que la suspensión alcanza a los interesados únicamente si se trata de obligaciones solidarias o indivisibles. Por otro lado, los casos en que se suspende y que interesan en este trabajo son: en primer lugar, la

interpelación fehaciente por el acreedor contra el deudor, que se da sólo por una vez y dura seis meses (artículo 2541); y, en segundo lugar, y regulado como caso especial, se encuentra la suspensión que se da entre personas jurídicas, en el caso de las obligaciones tributarias sería el fisco, y sus administradores o integrantes de órganos de fiscalización, mientras ejercen el cargo (artículo 2543).

La ley tributaria nacional establece como causal de suspensión la intimación administrativa de pago de tributos y establece un plazo de suspensión de un año que se extiende hasta noventa días después de notificada la sentencia administrativa; y establece como excepción un plazo de suspensión de dos años para el caso de inversionistas en empresas que gozaren de beneficios impositivos provenientes de regímenes de promoción. La provincia de Jujuy regula de la misma manera la suspensión de la prescripción de sus obligaciones fiscales.

El Código Fiscal de Formosa regula la suspensión de un modo distinto al Código tributario nacional, ya que solo establece la suspensión de un año para el caso del procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro del tributo; asimismo establece la suspensión mientras el hecho imponible no haya podido ser conocido por el fisco.

La provincia de Chaco establece en su código tributario una suspensión de tres años desde la fecha de notificación para determinar el impuesto y/o para la intimación de pago. Mientras que La Pampa y Santa Cruz establecen un plazo de suspensión de un año para los mismos supuestos y la provincia de Río Negro regula un plazo de dos años.

Los Códigos Tributarios de Catamarca y San Luis regulan de un modo diferente la suspensión de la prescripción, puesto que establecen que se suspenderá para determinar la obligación tributaria hasta 60 y 90 días después, respectivamente, de que la Administración General de Rentas dicte resolución o venza el término para dictarla. Además, regula una suspensión de un año en que caso de intimación de pago.

La Rioja norma en su ley tributaria que la prescripción se suspenderá, por única vez y por un año, por intimación administrativa y por notificación de determinación de deuda.

Los Códigos Tributarios de Córdoba, Santa Fe, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Neuquén y Buenos Aires establecen como causal de suspensión a la intimación de pago cuyo plazo no puede superar de un año, y la misma se hace extensiva a los responsables solidarios.

Misiones en su Código Fiscal regula la suspensión estableciendo como causales que los hechos imponderables no hayan podido ser conocidos por el fisco, durante la vigencia de planes especiales de regularización y durante el proceso administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro del tributo. Por otro lado, el Código Tributario de Mendoza norma que se suspenderá la prescripción por seis meses, el plazo más corto de todos los entes, durante la vigencia de moratorias fiscales y la tramitación de los procedimientos administrativos o judiciales.

La suspensión en el Código Fiscal de Entre Ríos se encuentra solo para los procedimientos administrativos o judiciales y se reanuda después de 6 meses de la última actuación.

Por otro lado, hay códigos fiscales que no regulan la suspensión, los cuales son: Código Fiscal de Salta; Código Tributario de Tucumán, el mismo remite al Código Civil y Comercial; Código Fiscal de Santiago del Estero; Código Tributario de San Juan; Código Fiscal de Chubut y Código Fiscal de Tierra del Fuego.

Interrupción de la prescripción

El efecto de la interrupción de la prescripción es que una vez producida el término de prescripción vuelve a empezar y lo que transcurrió antes de la interrupción se tiene como no sucedido. En el Código Civil y Comercial se encuentra regulada a partir del artículo 2544, y sólo se mencionarán en este trabajo los aspectos que resultan de aplicación a las obligaciones tributarias. Se establecen como causales de interrupción al reconocimiento de la deuda por el sujeto pasivo de la relación y a la petición que hace el titular del derecho que traduce la intención de no abandonarlo ante la autoridad judicial.

Asimismo, el código vigente establece que los efectos interruptivos permanecen hasta la sentencia que pone fin al conflicto con autoridad de cosa juzgada formal. Ahora bien, si se desiste del proceso o caduca la instancia la interrupción se tiene por no sucedida. También como sucede con la suspensión, en la interrupción los efectos se extienden a los interesados en las obligaciones solidarias o indivisibles.

La mayoría de los códigos tributarios que regulan la interrupción de la prescripción liberatoria establecen como causales al reconocimiento expreso o tácito de la obligación fiscal, a la renuncia al término corrido de la prescripción en curso y al juicio de ejecución

fiscal iniciado contra el contribuyente o cualquier acto judicial o administrativo tendiente al cobro del tributo.

Todos los códigos establecen que el nuevo curso de prescripción en las causales reconocimiento y renuncia comenzará a correr el primero de enero siguiente del año en que ocurrió el reconocimiento o renuncia.

Solamente Tucumán y Entre Ríos remiten a las causales de interrupción del Código Civil y Comercial.

Dispensa Judicial de la prescripción ya cumplida

La dispensa judicial se encuentra regulada sólo en el artículo 2550 del Código Civil y Comercial, ya que ninguno de los códigos tributarios la regula, se trata de un instituto por el cual el juez puede perdonar la prescripción ya cumplida, si el acreedor no pudo reclamar su derecho debido a dificultades de hecho o maniobras dolosas, y lo hace dentro de los seis meses de cesados dichos hechos o maniobras.

Conclusión

Para finalizar el presente capítulo, podemos concluir que todos los códigos fiscales de los estados provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires regulan en mayor o menor medida el instituto de la prescripción liberatoria para sus tributos.

Ninguno de los códigos tributarios establece el exiguo plazo de dos años del Código Civil y Comercial para todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, sino que la mayoría lo regula en cinco años, salvo Misiones que lo regla en diez años.

Respecto del cómputo ninguno de los códigos locales estudiados lo regula igual que el código de fondo. Y en lo que refiere a la interrupción y suspensión regulan de diferente manera las causales a las del mencionado código. En relación con la dispensa judicial ninguno de los códigos tributarios la contempla.

Capítulo IV. Constitucionalidad de la delegación legislativa del instituto de la prescripción liberatoria a las legislaturas locales.

En el presente capítulo se analizará la constitucionalidad de la delegación legislativa hecha por el artículo 2532 del Código Civil y Comercial, asimismo se considerarán las críticas hechas a esta doctrina, y finalmente, se examinará el posible caso de que una ley tributaria local imponga plazos de prescripción excesivamente largo o, lisa y llanamente, su imprescriptibilidad.

Interpretación que entiende inconstitucional la delegación legislativa del artículo 2532 del Código Civil y Comercial

Hay una línea doctrinaria que postula la inconstitucionalidad del artículo 2532 *in fine* y del artículo 2560, puesto que la delegación legislativa que hacen ambos artículos de materia de fondo por parte del Poder Legislativo es inconstitucional, ya que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en varios casos ha dictaminado que el instituto es materia de fondo, debido a que se trata de una institución que pertenece al derecho general, por lo que se encuentra regulada en el Código Civil. En consecuencia, al ser la prescripción un instituto del derecho de fondo delegado por las provincias a la Nación según artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional, no puede ser delegado por el Congreso de la Nación.

Esta delegación debió hacerse mediante una reforma constitucional. Es el poder constituyente quien debe hacer tal delegación y no el poder constituido como es el presente caso, porque está modificando un artículo de la Constitución Nacional⁸

Además, el instituto de la prescripción liberatoria interesa sobre todo a la seguridad jurídica, al orden y paz social, ya que para esta corriente sería un caos que en la Argentina hubiera tantos plazos de prescripción como entes autónomos hay, es decir las 23 provincias más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios de dichas provincias. Es necesario un país con cierta homogeneidad con mayor razón en un tema tan delicado como la extinción de las obligaciones, la prescripción es un modo de extinguir una obligación y no puede quedar en el caso de las obligaciones tributarias al arbitrio de las legislaturas locales.

⁸ Loiza, F. M. (2016). Algunos aspectos de la prescripción liberatoria en el Código Civil y Comercial. Nuevos temas y derecho transitorio. *Ed. Microjuris.com.Argentina*. Recuperado de: <https://aldiaargentina.microjuris.com/2016/12/06/algunos-aspectos-de-la-prescripcion-liberatoria-en-el-codigo-civil-y-comercial-nuevos-temas-y-derecho-transitorio/>

Críticas a la interpretación previa

Las críticas a la interpretación de la inconstitucionalidad del artículo 2532 que se le han formulado es que la misma no es una delegación legislativa sino una interpretación legislativa, que el legislador nacional tiene todo el derecho de hacer.

Por otro lado, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya mantenido una interpretación distinta no obliga al legislador a seguirla, es más el mismo puede aclarar en el caso de oscuridad de la norma, en este caso la confusión se da en la línea que divide la materia delegada por las provincias a la Nación de la que se reserva para sí. Y lo que ha hecho el legislador es aclarar que el instituto de prescripción liberatoria no es derecho de fondo, sino materia reservadas por las provincias.

Plazos de prescripción excesivamente largos o imprescriptibles

Uno de los puntos en que se basa la interpretación que considera inconstitucional la delegación legislativa de la prescripción liberatoria es que la Nación necesita para tener seguridad jurídica y orden que todos los plazos de prescripción, es decir, de extinción de las obligaciones, sean homogéneos, porque de otra manera se puede correr el riesgo de abusos por parte de los fiscos, que en la pretensión de recaudar no les interesa los principios jurídicos de razonabilidad y no confiscatoriedad, que son los que deben regir cuando se impone un tributo a los ciudadanos.

Para la doctrina que, piensa que la prescripción de obligaciones tributarias locales es materia reservadas a las provincias, el problema de plazos excesivamente largos o imprescriptibles, es decir, cuando el fisco se desvía de su tarea de recaudar para fines del estado y se convierta en un aparato voraz que va en detrimento del patrimonio de los contribuyentes, los frenos se encuentran en la Constitución Nacional, en los principios de la no confiscatoriedad y razonabilidad de los tributos, entre otros principios del derecho tributario.

Por ello, cuando se encuentren plazos de prescripción excesivamente largos o simplemente su imprescriptibilidad, se tendrán que oponer los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad por parte del contribuyente, dichos principios se encuentran contemplados en la Constitución Nacional en los artículos 18 y 17, respectivamente, además hay que tener en cuenta el principio de igualdad que se halla en el artículo 16.

Conclusión

En pocas palabras, la interpretación expuesta entiende que el artículo 2532 *in fine* contiene una delegación constitucional por lo que es inconstitucional, puesto que el Congreso Nacional no puede delegar materia que ha sido encomendada por las provincias a la Nación.

Por otro lado, la crítica que se le formula es que no se trata de una delegación, sino de una interpretación legislativa, lo cual es perfectamente legal, ya que el mismo Congreso está circunscribiendo sus límites en materia de fondo.

Finalmente, las legislaturas locales no pueden imponer plazos de prescripción excesivamente largos o la imprescriptibilidad de los mismos, debido a que toda norma que imponga un tributo o lo extinga debe respetar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad contenidos en la Constitución Nacional.

Capítulo V. Alcance de la competencia de las legislaturas locales para regular sobre plazo, suspensión, interrupción y dispensas de sus tributos.

Teniendo en cuenta la redacción del artículo 2532 del Código Civil y Comercial y las diferencias de legislación en materia de prescripción expuestas en el capítulo III, en este capítulo se partirá del análisis de la constitucionalidad del artículo mencionado, para luego estudiar el alcance de la competencia, que le ha otorgado el Congreso Nacional, a las legislaciones locales para regular sobre prescripción liberatoria de sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, se examinarán tres líneas posibles de interpretación, a saber: la primera estima que las legislaciones locales pueden, en materia de prescripción de sus obligaciones fiscales, reglar tanto los plazos, como el cómputo, suspensión e interrupción, es decir hace una interpretación amplia del artículo 2532 *in fine* del Código Civil y Comercial, por lo que este último no debería regir en estos aspectos; la segunda postura sería que los plazos los fijen las legislaturas locales y los otros aspectos se encuentren regulados en primer lugar por los códigos tributarios locales y de modo supletorio por el Código Civil y Comercial, es decir, se integraría con este último; y finalmente, la tercera interpretación considera que dichas legislaturas pueden regular sólo los plazos, sin poder inmiscuirse en los otros aspectos que quedan reservados al derecho de fondo.

Premisa: constitucionalidad del artículo 2532 del Código Civil y Comercial

El artículo 2532 *in fine* del Código Civil y Comercial es constitucional ya que en el mismo se hace una interpretación legislativa. Puesto que la Corte Suprema de la Nación, en reiterados fallos, había entendido que la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias locales era materia delegada por las provincias a la Nación, según artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional; de ahí, que el legislador, para esclarecer el sentido correcto de citado artículo constitucional, hace una interpretación legislativa estableciendo hasta donde llega su potestad para reglar obligaciones tributarias locales, es decir, fija la línea que divide al derecho privado del derecho público en materia de prescripción liberatoria, diferenciando lo que corresponde legislar al Congreso de la Nación de lo que les incumbe a las legislaturas locales⁹.

⁹ Lafalce, V.; Azcune, J. (2015). El nuevo Código Civil y Comercial y la prescripción liberatoria en materia tributaria local. Recuperado de: <http://www.saij.gob.ar/victor-lafalce-nuevo-codigo-civil-comercial-prescripcion-liberatoria-materia-tributaria-local-dacf150840-2015-11-19/123456789-0abc-defg0480-51fcanirtcod>

Por ello, interpreta que la prescripción de las obligaciones fiscales es materia reservadas a las provincias, no hay delegación por parte de las provincias a la Nación; y así determina que las legislaturas locales pueden reglar el plazo de prescripción de sus tributos.

El artículo 2532 *in fine* no se trata de una delegación legislativa, sino de una interpretación legislativa que delimita el ámbito de aplicación de un instituto de derecho civil, en este caso el de la prescripción liberatoria. Este artículo reconoce las potestades locales para regular completamente su derecho público, porque para esta corriente doctrinaria es el derecho local quien tiene que regular las obligaciones fiscales de las provincias, municipios y Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Además, la Corte Suprema en diversos fallos ha aceptado una autolimitación legislativa como la que se da en esta interpretación¹⁰.

Por consiguiente, con esta interpretación legislativa se adhiere a la tesis *iuspublicista*, porque se consolida las autonomías provinciales, gracias a que las legislaturas locales pueden normar tanto la creación de tributos como la extinción de sus obligaciones tributarias, al regular el instituto de la prescripción liberatoria.

Primera interpretación: las legislaciones locales pueden regular tanto plazos de prescripción de sus obligaciones fiscales como otros aspectos

Según esta interpretación, las legislaturas locales pueden normar todo, a saber: plazos, cómputo, causales de interrupción y suspensión; esta hace una exégesis amplia del artículo 2532 del Código Civil y Comercial, debido a la ubicación que tiene dicho artículo, el mismo se titula “Ámbito de aplicación” y se encuentra en la Sección 1º “Normas Generales”, del capítulo 1 “Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva” del Título I “Prescripción y Caducidad”. La doctrina que adhiere a esta interpretación expresa que, si la intención del legislador no hubiera sido la de que las legislaturas locales tengan amplios poderes para regular la prescripción liberatoria de sus tributos, no lo hubiese incluido en la parte final del artículo 2532, sino en el capítulo referido a los plazos de prescripción liberatoria. Asimismo, el artículo 2560 que regula el plazo genérico de cinco años, establece como excepción que la legislación local prevea un plazo distinto.

De esta manera, no se lesiona a las autonomías locales, sino que se las refuerza, y para esta corriente en nada causa problemas que en la Argentina haya distintos plazos de

¹⁰ Viñas, J. (2015). Prescripción de los tributos locales y el Código Civil y Comercial. *La Ley*. Recuperado: <http://www.pensamientocivil.com.ar/system/files/2015/10/Doctrina2237.pdf>

prescripción, porque no se puede sacrificar dicha autonomía para tener uniformidad de legislaciones.

Cabe tener en cuenta que hay sólo una provincia que hace remisión antes al Código Civil y ahora al Código Civil y Comercial de la Nación, cuyo nombre es Tucumán, que regula sólo el plazo de prescripción liberatoria y en todo lo demás remite al código de fondo.

Segunda interpretación: las normas locales de prescripción de obligaciones tributarias se pueden integrar con el Código Civil y Comercial

Para esta línea de pensamiento queda claro que las provincias, municipios y Ciudad Autónoma de Buenos Aires pueden regular todo el instituto de la prescripción, en efecto, regulan los plazos y demás aspectos.

Por otro lado, tenemos que la mayoría de las provincias tienen regulados plazos distintos a los del Código Civil y Comercial, pero lo más importante para esta interpretación es que hay también diferencias en la regulación de las causales de interrupción y suspensión, es decir, no están contemplados los mismos casos, por lo que se podría aplicar para las obligaciones tributarias locales tanto los casos que contienen los códigos tributarios locales como los casos que incluye el Código Civil y Comercial, un ejemplo es la causal de suspensión especial que detiene el plazo de prescripción cuando se trata de obligaciones entre una persona jurídica y los integrante del órgano de fiscalización de la misma mientras duran en el ejercicio del cargo. Esta causal no se encuentra regulada en ninguno de los Códigos tributarios provinciales ni de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo que una interpretación integradora por parte de los jueces podría permitir que se aplicara a los funcionarios que integran los organismos de recaudación de los entes provinciales.

De este modo, para esta línea de pensamiento en primer lugar se aplican las causales de suspensión e interrupción de los códigos fiscales locales, y de modo supletorio, ante un vacío legal, se aplica las causales del Código Civil y Comercial.

Actualmente ninguno de los mencionados códigos tributarios locales regula la dispensa judicial, en consecuencia, una interpretación integradora como la que propone la doctrina permitiría que dicha dispensa se aplicara en la prescripción ya cumplida de las obligaciones tributarias locales.

En estos aspectos, se podría hacer una interpretación extensiva donde abarque los casos contemplados en el Código Civil y Comercial, porque con dicha interpretación

“resuelve un vacío aparente, pues persigue la solución al caso desde la norma identificable de antemano para regular la cuestión, cuyo sentido declara al adecuar las palabras a la distinción” (Tarsitano, 2003, pág. 452)

Tercera interpretación: las legislaciones locales sólo pueden regular los plazos de prescripción de sus obligaciones fiscales

El artículo 2532 *in fine* del Código Civil y Comercial dispone sobre prescripción “Las legislaturas locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”, de una interpretación gramatical de la misma se puede inferir que sólo permite a los códigos tributarios locales regular el plazo, y los demás aspectos se seguirán rigiendo por el código de fondo.

Ahora bien, tenemos que tanto los códigos fiscales provinciales como el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires regulan plazos de prescripción todos distintos a los que establece el Código Civil y Comercial para las obligaciones de lo que se deviene por años o plazos periódicos más cortos¹¹, además, la mayoría tiene el plazo genérico de cinco años del artículo 2560 del código de fondo, excepto la provincia de Misiones que regula el plazo para la prescripción liberatoria en diez años.

Para esta corriente doctrinaria la regulación que hacen los códigos tributarios locales de las causales de suspensión e interrupción son inconstitucionales en todo lo que se aparten del código de fondo vigente desde el 1° de agosto de 2015. La única provincia que no tiene problemas de inconstitucionalidad es la de Tucumán que como ya se dijo regula sólo el plazo de prescripción de sus tributos y en lo demás remite al Código Civil y Comercial.

Esta corriente doctrinaria que entiende que sólo pueden regular las legislaturas locales los plazos tienen como punto de partida que se trata de una delegación legislativa por lo tanto su interpretación es restringida y de excepción, además si el legislador nacional hubiere querido otorgar facultades más amplias a dichas legislaturas, lo hubiese dispuesto por ley.

Conclusión

Para finalizar este capítulo, concluimos que el artículo 2532 *in fine* contiene una interpretación legislativa, donde el mismo Congreso de la Nación delimita su potestad para legislar en materia de prescripción liberatoria de tributos locales.

¹¹ Art. 2562, inc. c Cód. Civ. y Com.

Hay tres interpretaciones del artículo 2532, la primera que las legislaturas locales pueden regular no sólo el plazo de prescripción de sus tributos sino también aspectos como suspensión, interrupción, dispensa judicial y cómputo. La segunda interpretación entiende al igual que la anteriormente expuesta que pueden regular todo, pero que el Código Civil y Comercial es de interpretación supletoria, para casos que no se encuentren contemplados en los códigos tributarios. Estas dos primeras interpretaciones pueden complementarse.

Sin embargo, la tercera interpretación expresada en la cuarta sección, excluyen las dos previas, puesto que entiende que sólo pueden regular las legislaturas locales los plazos de prescripción de sus tributos y el resto se rige por el Código Civil y Comercial.

Capítulo VI. Jurisprudencia sobre prescripción liberatoria de obligaciones tributarias locales

Finalmente, en este capítulo se estudiará la jurisprudencia sobre la prescripción de obligaciones fiscales, tanto anterior como posterior a la entrada en vigor del Código Civil y Comercial. Por un lado, se analizará dos fallos muy importantes para el presente trabajo, anteriores a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial, los cuales son “FILCROSA S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” y “CASA CASMMA S.R.L. S/ CONCURSO PREVENTIVO s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza) (RECURSO DE HECHO)”, donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación por mayoría adhirió a la tesis *iusprivatista*, aplicando a los casos el plazo de prescripción del Código de Vélez Sarsfield.

Luego se estudiará el fallo “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. De Catastro” del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde por el contrario a los fallos expresados, este suscribió a la tesis *iuspublicista*, al dictaminar aplicable al caso los plazos de prescripción locales; este fallo también es anterior al Código Civil y Comercial

Se finalizará esta sección con el examen del fallo “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, posterior al 1° de agosto de 2015 fecha en que entró a regir el Código Civil y Comercial, del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Fallo: “FILCROSA S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”

En esta sección se analizará el fallo más importante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de prescripción de tributos locales, el cual es “FILCROSA S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” de fecha 30 de septiembre de 2003, anterior a la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial. El fallo se produce por una queja por la negación de un recurso extraordinario interpuesto por el síndico de la quiebra contra la sentencia de la Cámara Nacional de Apelación que resolvió a favor del plazo de prescripción local.

La mayoría de los ministros dictaminó a favor del plazo de cinco años del artículo 4027 del Código Civil derogado actualmente, de esta manera suscribieron a la tesis *iusprivatista* los Dres. Carlos S. Fayt, Augusto C. Belluscio, Eduardo Moline O'Connor, Antonio Boggiano, Guirllermo A. F. López y Adolfo R. Vázquez, además del procurador de la Nación Dr. Nicolás E. Becerra. En relación a los fundamentos de dicha decisión se expusieron los siguientes: Primero, que es facultad reservada de las provincias la de fijar tributos; que las normas locales que contrarían las del código de fondo en el tema de la prescripción liberatoria son inválidas; que “la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho”¹², que queda encuadrado en el artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional, por lo que debe ser regulado por el Congreso de la Nación; que concierne a aspectos relacionados con el derecho de la propiedad; que las provincias resignaron legislar en favor de la Nación en materia de obligaciones y la prescripción se encuentra dentro de esta materia porque es una forma de extinción de las mismas; esta delegación por parte de provincias tuvo como fin un sistema homogéneo de leyes para todo el país para así lograr la unidad; que hay un equilibrio entre las provincias y la Nación, puesto que la primeras crean tributos y la segunda regula el modo de extinción de obligaciones en todo el país, evitando la atomización normativa de la regulación del instituto; que el derecho tributario no se encuentra ajeno a los principios generales del derecho contenidos en el código civil; y que si el acreedor actuara con diligencia razonable el plazo de cinco años es suficiente para que la obligación no prescriba.

Los Dres. Enrique S. Petracchi y Juan C. Maqueda votaron en disidencia con el siguiente argumento: que el plazo de prescripción de la ordenanza municipal se ajusta al que concede la ley nacional tributaria, que modificó para estos casos el del Código Civil, y que por cuestiones de equidad se le debe permitir a las provincias ajustar sus plazos a la mencionada ley.

Fallo: “CASA CASMMA S.R.L. S/ CONCURSO PREVENTIVO s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza) (RECURSO DE HECHO)”

El presente caso llega a la Corte Suprema de la Nación de Justicia por la interposición de un recurso extraordinario por parte de la concursada contra la Cámara de Apelaciones que

¹² CSJN (2003) “Fallo: “FILCROSA S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” F. 194 XXXIV, consid. 6

resolvió que se debía aplicar el plazo local de prescripción liberatoria, que, al ser negado, interpone una queja, lo que deriva en la sentencia de fecha 26 de marzo de 2009, donde hace lugar al reclamo de la demandada adhiriendo así de nuevo e igual que en el caso “Filcrosa S.A.” a la tesis *iusprivatista*.

La Corte compartió los fundamentos de la procuradora Dra. Laura M. Monti, que resumiendo son los siguientes: que la esta causa guarda relación con la de “Filcrosa S.A.”, expuesta en la sección anterior, además la Cámara no fundó la inaplicabilidad de la doctrina del mencionado caso y es conocido que los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a los fallos de la Corte Suprema Justicia de la Nación. Los Dres. Ricardo L. Lorenzatti, Elena I. Highton de Nolasco, Enrique S. Petracchi, Juan C. Maqueda, E. Raúl Zaffaroni compartieron los fundamentos de la procuradora.

La Dra. Carmen M. Argibay coincidió en parte con el fundamento de la procuradora pero además argumentó lo siguiente: que luego del caso “Filcrosa S.A.” donde la Corte sentó como precedente que se aplica el plazo del Código Civil, el Congreso de la Nación no ha dado respuesta en el sentido de dictar una ley aclarando la interpretación correcta de la ley; asimismo, en la causa no sea criticado la interpretación del mencionado caso ni se ha promovido la inconstitucionalidad de los artículos de prescripción del Código Civil.

Este fallo avanza un paso más en el sentido de que no sólo la Legislatura debe regular los plazos de prescripción de las obligaciones tributarias sino también las causales de interrupción y suspensión.

Fallo: “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. De Catastro”

Este tercer fallo se dictó en fecha 17 de noviembre de 2003, por Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, unos meses después de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictara el fallo “Filcrosa S.A.”; mediante esta sentencia se adhiere a la tesis *iuspublicista*, desconociendo así el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación mencionado.

Todo comienza cuando la Dirección de Renta de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dicta una resolución por la que impone de oficio el monto que adeuda la Sociedad Italiana de Beneficencia, que hasta ese momento se encontraba exenta de tributar ingresos

brutos. Por ello, ésta última interpone un recurso de reconsideración, pero dicha repartición ratificó la resolución. Luego la entidad interpone recurso de apelación ante la Cámara Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, donde hace lugar al recurso y revoca la resolución. De ahí que, el Gobierno de la ciudad interpone recurso de inconstitucionalidad, el que al ser denegado, luego interpone una queja; en consecuencia se dicta sentencia por la que hizo lugar a la queja e inconstitucionalidad, disponiendo que la Cámara de Apelaciones antes mencionada se pronunciara de nuevo ajustado a las pautas señaladas, estableciendo el rechazo al recurso de apelación interpuesto por la Sociedad Italiana de Beneficencia, y así rechazó el plazo de prescripción del Código Civil y aplicando el de las normas locales. Ante esto la Sociedad de Beneficencia interpuso recurso de inconstitucionalidad, el cual fue desestimado por lo que interpuso una queja.

La Dra. Ana M. Conde tiene como argumento que la materia tributaria no ha sido delegada por las provincias a la Nación, por lo que no corresponde que se le apliquen normas de los códigos de fondo, que de lo contrario se estaría limitando el poder tributario local.

Por otro lado, el Dr. Julio Maier expuso lo siguiente: que la ley nacional tributaria que rige los tributos de la Nación, valga la redundancia, establece plazos de prescripción diferentes a los del Código Civil, en un caso más extenso, por lo que no encuentra razón por la que las legislaturas locales no puedan establecer los mismos plazos que el Congreso de la Nación para sus tributos; que el instituto de la prescripción liberatoria se encuentra en una zona de frontera entre el derecho común delegado a la Nación y el derecho procesal que se reservaron las provincias, en consecuencia, como no ha sido expresamente materia delegada corresponde a las provincias legislar la prescripción de sus obligaciones fiscales; que el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional le otorga el poder de legislar al Congreso de la Nación las relaciones civiles, no las relaciones donde intervienen los estados provinciales, los tributos no son relaciones de carácter privado sino público.

Por su parte, la Dra. Alicia E. Ruiz, critica el fallo “Filcrosa S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que al definir a la prescripción liberatoria como un instituto general del derecho no da las características del mismo para saber que materias quedan incluidas en ese concepto; en segundo lugar dicha Corte dice que la prescripción se encuentra relacionada al derecho de propiedad, sin embargo la “cosa juzgada” también está relacionada con este derecho y es regulada por los códigos procesales locales.

Finalmente, el Dr. José Casás agrega como fundamento la autonomía del Derecho Tributario, es decir, que tiene sus propios principios y le da un contenido propio a sus instituciones; luego hace tanto un recorrido por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando ha adherido a la tesis *iuspublicista* como de la doctrina que suscribe dicha tesis, llegando a la conclusión que sólo hay que declarar la invalidez de una norma como inconstitucional cuando se contraponga a principios generales del Derecho contenidos en la legislación común; asimismo, hace un resumen de la doctrina y jurisprudencia respecto de que plazo de prescripción es aplicable a las obligaciones tributarias si el genérico o de pagar por años o períodos más costos, y dice que la obligación fiscal no es una obligación periódica sino que cada deuda sería independiente de la sucesiva; para concluir, se trataría de forma desigual a los estados provinciales respecto del Estado Nacional, ya que se estaría coartando la potestad tributaria.

Fallo: “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”

Este fallo es de fecha 23 de octubre de 2015, es decir posterior a la entrada en vigor del Código Civil y Comercial (1° de agosto de 2015). Es el primero desde que rige el nuevo código, fallo que corresponde al Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y adhiere como lo hizo con anterioridad a la tesis *iuspublicista*.

El fallo llega al tribunal por un recurso de inconstitucionalidad articulado por el Gobierno de la Ciudad contra la sentencia del tribunal que concedió la prescripción liberatoria de tributos puesto que interpretó que se debía computar desde que la obligación es exigible como lo dispone el Código Civil y no desde el 1° de enero siguiente al año de la deuda como lo ordena la norma local.

El Tribunal Superior hizo lugar al recurso argumentando que el nuevo Código Civil y Comercial en su artículo 2532 incorpora la tesis *iuspublicista*, donde reconoce la autonomía provincial; asimismo, es una ley interpretativa, que adhiere a jurisprudencia del caso “Sociedad Italiana de Beneficencia”.

Conclusión

De los cuatro fallos analizados se puede concluir que antes de la entrada en vigor del Código Civil y Comercial la Corte Suprema de Justicia de la Nación adhirió a la tesis *iusprivatista*, basándose en que el instituto de la prescripción es materia de fondo, pues así

interpretó al artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional; y de esta forma lo plasmó en los fallos “FILCROSA S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” y “CASA CASMMA S.R.L. S/ CONCURSO PREVENTIVO s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza) (RECURSO DE HECHO)”.

Por otro lado, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre suscribió a la tesis *iuspublicista*, tanto antes como después del código vigente, debido a que entiende que se deben aplicar los plazos locales de prescripción a las obligaciones tributarias de la misma índole, en consecuencia, así se respeta la autonomía de las provincias reconociéndoles potestad para legislar la extinción de sus obligaciones fiscales, como es el caso del instituto de la prescripción liberatoria.

Conclusiones

Para finalizar el trabajo, se expondrán las conclusiones a las que se fue llegando en cada uno de los capítulos.

En principio en el capítulo 1 se diferenció entre tributo y obligación tributaria, donde el primero es la prestación pecuniaria que impone el Estado por ley a los contribuyentes, en base a un hecho imponible o una actividad desplegada por el responsable tributario; por otro lado el segundo concepto es una relación jurídica entre el sujeto activo, el Estado, acreedor de un derecho y el sujeto pasivo, el contribuyente, obligado a una prestación que la constituye el tributo, es decir dar una suma de dinero para el sostenimiento del mismo Estado, esta obligación nace de la ley que determina el tributo. En este punto, es importante contraponer el rol del Estado en cada uno de los conceptos vertidos, en el primero hay una relación de poder entre el Estado y el contribuyente, debido a que éste tiene la potestad de imponer tributos a los ciudadanos; mientras que en la obligación fiscal hay una relación de igualdad entre el Estado, como fisco, y el contribuyente, puesto que los derechos y obligaciones de los sujetos de la relación jurídica están previamente dispuestos en la ley.

En relación con la prescripción liberatoria es un modo de extinción de las obligaciones, que opera ante el transcurso del tiempo determinado en la ley y la inactividad del acreedor para perseguir el cumplimiento de su derecho; es un instituto que pertenece al derecho general por ello se encuentra regulado en el Código Civil y Comercial. El mismo tiene como fundamento la seguridad jurídica, ya que prefiere sacrificar el derecho del acreedor antes de mantener en incertidumbre a las relaciones jurídicas, que sería así si se mantuvieran indeterminadamente en el tiempo debido a que se deberían guardar las pruebas de pago eternamente.

En el capítulo 2 se contemplan las diferencias importantes que hay respecto de la regulación del instituto de la prescripción entre el derogado Código Civil y el nuevo Código Civil y Comercial, para comenzar el código vigente no contiene ninguna definición, en especial de prescripción liberatoria, que es la que interesa a este trabajo, como lo hacía el código de Vélez Sarsfield, que así definía en dos artículos a la prescripción liberatoria, por un lado el artículo 3949 dice: “La prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el sólo hecho que el que la entabla, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere”; y el artículo 4017 expresa: “Por sólo

el silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, queda el deudor libre de toda obligación. Para esta prescripción no es preciso justo título, ni buena fe”.

La reforma más importante en el instituto de la prescripción liberatoria es la referencia expresa a los plazos de prescripción de los tributos locales, debido a que ahora se remite dicha regulación a las legislaturas locales, así lo establece el Código Civil y Comercial en su artículo 2532. El derogado código no contenía una norma de esta índole, por ello con esta norma se ha intentado terminar con la controversia tanto doctrinaria como jurisprudencial que se había generado con el anterior código, sobre a quién correspondía legislar en materia de prescripción de tributos locales.

Por otro lado, regulan plazos distintos de prescripción, el plazo genérico Vélez lo regulaba en diez años y el nuevo código lo regla en cinco años, y para las obligaciones que se devengan por años o plazos periódicos más cortos el primero lo fija en cinco años mientras que el segundo lo norma en dos años.

Hay que tener en cuenta que los códigos fiscales de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires regulan plazos distintos a los comentados, a saber, la mayoría regula en cinco años los plazos de prescripción para los contribuyentes inscriptos, además que regulan en diez años para los contribuyentes no inscriptos con obligación de hacerlo. En consecuencia, ninguno de los plazos de los códigos tributarios comentados en el trabajo coincide con el plazo de dos años que regula el Código Civil y Comercial en el artículo 2562 para las obligaciones que se devengan por años o plazos periódicos más cortos.

Otra diferencia entre ambos códigos es que en el derogado una vez prescrita la obligación quedaba subsistente una obligación natural, donde una vez cumplida no podía repetirse, pero en dicha obligación no había acción para reclamar la prestación; por el contrario, en el código vigente no existe la obligación natural y lo que queda subsistente es un deber moral, sin embargo, una vez cumplido la prestación por el sujeto pasivo tampoco puede repetirse.

Anteriormente se ha descripto las diferencias que hay entre los códigos fiscales locales tratados en el trabajo, es decir, los de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y el Código Civil y Comercial respecto de los plazos de prescripción. También hay diferencias en relación con el cómputo ya que el código de fondo establece que el mismo comienza desde que la prestación es exigible mientras que en la mayoría de los códigos locales comienza el 1° de enero siguiente del año en es exigible la prestación.

Respecto de las causales de suspensión el código vigente contempla nuevos supuestos que se pueden aplicar a la prescripción de tributos locales, como es el caso de suspensión de las deudas de que detentan las personas que integran los órganos de fiscalización de las personas jurídicas que son acreedoras. Las causales de interrupción esencialmente son las mismas en todos los códigos. Finalmente, la dispensa judicial no se encuentra regulada en los códigos fiscales locales de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo que con interpretación integradora se podría aplicar a la prescripción ya cumplida de los tributos locales.

En relación con el artículo 2532 *in fine* en primer lugar hay dos interpretaciones contrapuestas, una propone que es constitucional porque se trata de una interpretación legislativa que hace el mismo legislador delimitando el instituto de la prescripción por lo que expone hasta donde llega la regulación del mismo en el código de fondo; la otra interpretación es que el mencionado artículo es inconstitucional debido a que se trata de una delegación legislativa, puesto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha manifestado que es materia de fondo el instituto de la prescripción por lo que las normas locales que se aparten del mismo son inválidas, en consecuencia esta exegesis entiende que la delegación se debió hacer por el poder constituyente y no por un poder constituido.

De la primera interpretación que entiende constitucional el artículo 2532 se desprenden otras tres posibles interpretaciones, la primera gramatical, donde el legislador sólo le otorgó potestad a las legislaturas locales para regular el plazo de prescripción de sus tributos, es decir que en todo lo demás, las normas de los códigos tributarios locales que se aparten de lo establecido en el Código Civil y Comercial son inválidas; la segunda exégesis entiende que pueden reglar todo en materia de prescripción, tanto plazos como causales de suspensión e interrupción, cómputo y dispensa judicial; y la tercera interpretación entiende que en primer lugar se aplican a la prescripción de tributos locales las normas de los códigos fiscales locales y de modo supletorio las del Código Civil y Comercial.

La última conclusión versa sobre el análisis de los fallos expuestos anteriormente, los cuales son “FILCROSA S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” y “CASA CASMMA S.R.L. S/ CONCURSO PREVENTIVO s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza) (RECURSO DE HECHO)” ambos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que adhieren a la tesis *iusprivatista*, lo que quiere decir que entiende que se aplican las normas del Código Civil en materia de

prescripción de tributos locales, puesto que dicho instituto es materia de fondo, se debe tener en cuenta que ambos fallos son anteriores a la reforma del código de fondo. Por otro lado, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma Buenos Aires suscribe en los dos fallos contemplados en este trabajo, “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. De Catastro” y “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, a la tesis *iuspublicista*, el primero de ellos anterior al código vigente ahora y el otro de fecha posterior, esta corriente reconoce la potestad a las provincias para reglar el instituto de la prescripción liberatoria de sus tributos, así se ve aumentada la autonomía de las provincias.

En fin, ante la diversidad de opiniones tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, habrá que esperar a que algún litigio llegue a la Corte Suprema de Justicia de la Nación para saber que interpretación es la correcta para este tribunal.

Bibliografía

Doctrina

- Bocchiardo, J. C. (2003). Derecho Tributario Sustantivo o Material. En H. A. García Belsunce, *Tratado de Tributación. Derecho Tributario* (págs. 123-187). Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- Borda, G. A. (1966). *Tratado de Derecho Civil Argentino. Obligaciones*. Buenos Aires: Perrot.
- Cazeaux, P. N., y Trigo Represas, F. A. (1992). *Compendio de Derecho de las Obligaciones (2° ed.)*. La Plata, Buenos Aires, Argentina: Platense S.R.L.
- Cazeaux, P. N.; Trigo Represas, F. A. (1972). *Derecho de las Obligaciones*. La Plata, Buenos Aires, Argentina: Platense .
- Folco, C. M. (2006). *Ejecuciones Fiscales*. Buenos Aires: La Ley.
- Giuliani Fonrouge, C. M.; Navarrine, S. C. (2001). *Procedimiento tributario y de la seguridad social (8° ed.)*. Buenos Aires: Depalma.
- Jarach, D. (2004). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Pizarro, R. D., y Vallespinos, C. G. (1999). *Instituciones de Derecho Privado. Obligaciones*. Buenos Aires: Hammurabi SRL.
- Schindel, A. (2003). Concepto y Especies de Tributos. En H. A. García Belsunce, *Tratado De Tributación* (págs. 565-625). Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- Tarsitano, A. (2003). Interpretación de la Ley Tributaria. En H. A. Garcia Belsunce, *Tratado de Tributación* (págs. 411-563). Buenos Aires: Alfredo y Ricardo Depalma.
- Villegas, H. B. (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (8° ed.)*. Buenos Aires: Astrea.

Legislación

Código Civil y Comercial

Código Civil

Código Fiscal de la Nación. Ley 11.683

Código Fiscal de Jujuy. Ley 5.791

Código Fiscal de Salta. Decreto ley 9/75

Código Fiscal de Formosa. Ley 1.589

Código Fiscal de Chaco. Decreto ley 2444/62

Código Fiscal de Tucumán. Ley 5.211

Código Fiscal de Santiago del Estero. Ley 6.792

Código Fiscal de Catamarca. Ley 5.022

Código Fiscal de La Rioja. Ley 6.402

Código Fiscal de San Juan. Ley 3.908

Código Fiscal de San Luis. Ley VI:0490-2005
Código Fiscal de Córdoba. Ley 6.006
Código Fiscal de Misiones. Ley XXII 35
Código Fiscal de Corrientes. Ley 3.037
Código Fiscal de Entre Ríos
Código Fiscal de Santa Fe. Ley 3.456
Código Fiscal de Buenos Aires. Ley 10.397
Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Código Fiscal de La Pampa
Código Fiscal de Neuquén. Ley 2.680
Código Fiscal de Río Negro. Ley 2.686
Código Fiscal de Chubut. Ley XXII N° 38
Código Fiscal de Santa Cruz. Ley 3.251
Código Fiscal de Tierra del Fuego. Ley 439
Código Fiscal de Mendoza

Jurisprudencia

CSJN (2003) “Fallo: “FILCROSA S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” F. 194 XXXIV

CSJN (2009) “CASA CASMMA S.R.L. S/ CONCURSO PREVENTIVO s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza) (RECURSO DE HECHO)” S.C. C.2374, L. XLII

T.S.C.A.B.A. (2003) “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. De Catastro” LA LEY 2004-D, 270 – ED 26/12/2003, 7 – PET 2004 (mayo-300)

T.S.C.A.B.A. (2015) “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”. Recuperado: <http://www.tsjbaires.gov.ar/images/stories/fallos/fallo%20fornaguera.pdf>