

FACULTADES DELEGADAS Y POTESTADES TRIBUTARIAS PROVINCIALES. ESPECIAL REFERENCIA A LA PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS LOCALES

MARÍA GABRIELA ÁBALOS

I. INTRODUCCIÓN

El federalismo argentino adoptado en el art. 1 de la Constitución nacional (CN) supone la coexistencia de distintos ordenes de gobierno con potestades institucionales, políticas, administrativas, tributarias propias y concurrentes, que se rigen por el principio sentado en el art. 121 en virtud del cual, las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación por medio de dicha Constitución nacional.

De esta manera, las provincias delegaron a la Nación las competencias tributarias que se encuentra expresadas en los arts. 4, 75 inc. 1, 2, 3, entre otros de la Constitución nacional, siendo tales potestades expresas y limitadas pero por el art. 31 son supremas respecto a los órdenes provinciales.

En este trabajo nos detendremos en el análisis de las posiciones doctrinarias y jurisprudenciales que ofrecen distintas interpretaciones en lo que concierne a la aplicación del instituto de la prescripción al ámbito tributario provincial.

Se advierte que este tema puede enfocarse desde la perspectiva del Derecho Civil que, como derecho común a los términos del art. 75 inc. 12 de la CN, impone que las normas sobre prescripción de las obligaciones reglada en el Código Civil rijan para todas las provincias por igual incluyendo las manifestaciones de su poder tributario.

Pero también cabe la perspectiva del Derecho Público que incluye las ramas del ámbito administrativo y tributario como derecho local, reservado por las provincias, que conlleva a que la potestad tributaria provincial incluya la de dictar normas sobre prescripción de tributos provinciales.

El objeto de este trabajo no pretende agotar tan rica temática sino plantear las principales posiciones doctrinarias y los fallos jurisprudenciales emblemáticos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) como los de su par de Mendoza en esta temática, a fin de contribuir a la necesaria discusión de un tópico muy importante para la dinámica federal.

II. AUTONOMÍA PROVINCIAL Y PODER TRIBUTARIO. ALCANCE Y CONTENIDO

A. La autonomía provincial, presupuesto del federalismo, se pone de manifiesto en la posibilidad que tiene cada provincia de dictarse su propia carta fundamental (arts. 5 y 123 CN), de darse sus instituciones locales, regirse por ellas y de elegir a sus autoridades sin intervención del Gobierno federal (art. 122 CN)¹.

En nuestro sistema federal como adelantamos, las provincias, que conservan todo el poder no delegado por la Constitución nacional al Gobierno federal (arts. 121 y 126 CN), gozan de una autonomía de primer orden, donde se encuentran en plenitud todos los rasgos característicos del concepto de autonomía, involucrando la descentralización política, de legislación, de autoorganización y de autogobierno pero con subordinación a un ente superior.

En concordancia con lo expuesto señala BARRERA BUTELER que, tratándose de comunidades que son sujetos de la relación federal, la autonomía tiene caracteres particulares: "... se trata concretamente de autonomía política en el ejercicio de todas las potestades propias del gobierno de una comunidad, en tanto no afecte a otras comunidades federadas, ni al bien común general"².

Por su parte, entiende BAS que la autonomía provincial consiste en la "facultad de organizarse, en las condiciones de la ley fundamental, dictando sus instituciones con absoluta prescindencia de todo otro poder y de ejercer dentro de su territorio el poder absoluto y exclusivo de legislación y de jurisdicción con relación a todo otro asunto no comprendido en las atribuciones delegadas

¹ A este conjunto de poderes reservados por las Provincias, el maestro PEDRO J. FRÍAS lo denomina "autonomía institucional", en *Autonomía y dependencia de las Provincias*; PEDRO J. FRÍAS y otros, *Derecho Público Provincial*, Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 24. También puede verse, del mismo autor, *Introducción al Derecho Público Provincial*, Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 28. Ver también MARÍA GABRIELA ÁBALOS, "La autonomía y el federalismo en la Constitución nacional luego de la reforma de 1994. Especial referencia a la autonomía municipal", en *Voces Jurídicas*, La Ley Gran Cuyo; año 5, N° 4, La Ley, Buenos Aires, agosto de 2000. También en Asociación Argentina de Derecho Constitucional, Boletín N° 173, año XVI, setiembre 2000, ps. 6/13.

² GUILLERMO BARRERA BUTELER, *Provincias y nación*, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, p. 39.

por la constitución al gobierno federal, respetando las garantías y limitaciones que la misma establece”³.

Es decir que en nuestro régimen federal las provincias en ejercicio de su autonomía se dan sus propias normas fundamentales, con independencia del gobierno federal pero cumpliendo con las condiciones impuestas por la Constitución nacional (arts. 5 y 123 CN), la cual, como señala CORDEIRO PINTO, ha limitado el poder constituyente originario de las provincias⁴.

En el federalismo argentino el poder tributario de los entes de gobierno está determinado por la Constitución nacional. Conforme con el art. 121, el gobierno federal ostenta potestades limitadas, pues sólo posee las que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental, mientras que estas tienen poderes tributarios amplios, con la sola excepción de los que fueron entregados al gobierno federal, o sea los llamados *poderes delegados*.

En cuanto a los municipios su potestad tributaria no está mencionada expresamente en la Constitución nacional pero resulta de su condición de elemento esencial del sistema de gobierno adoptado (art. 5) y de su autonomía (art. 123). Por su parte la Ciudad de Buenos Aires, con su régimen de gobierno autónomo reconocido en el art. 129 también posee facultades impositivas en el marco que le brinda el texto constitucional nacional.

La consagración de la autonomía municipal en el art. 123, no transforma a los municipios en protagonistas directos de nuestro federalismo, sino que viene a reforzar la presencia de estos en la relación federal, pero necesariamente a través de las provincias que conforman. Por ello los municipios no aparecen en la distribución de competencias tributarias que encontramos en la Carta Nacional, sin perjuicio de lo cual, las provincias en el ejercicio de sus competencias no podrán dejar de tener presente a las comunidades locales, asegurándoles un mínimo de autonomía en el ámbito económico-financiero, indispensable para hacer realidad los demás ámbitos⁵.

³ ARTURO M. BAS, *El derecho federal argentino. Nación y Provincia*, T. I, Buenos Aires, 1972, p. 29.

⁴ LUIS CORDEIRO PINTO, “El Estado Provincial”, en PEDRO J. FRÍAS, *Derecho Público Provincial*, op. cit., p.60. Comenta este autor que debe distinguirse en nuestro federalismo la soberanía atribuida al Estado Federal de la autonomía reservada a las Provincias, señalando que el comienzo de la diferenciación en el alcance de los términos y su significación data de un cita que Matienzo atribuía a Mitre quien habría expresado que “He sido defensor de la soberanía de las provincias y que ahora se llama autonomía. Yo mismo introduje la palabra autonomía para reemplazarla a aquella, a fin de que no se equivocaran las provincias sobre el alcance de su jurisdicción” (p. 59).

⁵ Ver entre otros ENRIQUE BULIT GOÑI (Coordinador), *Derecho Tributario provincial y municipal*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, del mismo autor *Constitución nacional y tributación local*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009; también MARÍA GABRIELA ÁBALOS, *Municipio y poder*

Ello supone que tanto la provincia como el municipio, en sus respectivos códigos fiscales, ejercen sus potestades tributarias propias y crean obligaciones tributarias con los límites constitucionales y legales vigentes⁶. Ello así fijan los aspectos configurativos de tales obligaciones desde la determinación, sujetos, hecho imponible, etc., hasta los modos de extinción de las obligaciones que, en general se estructuran a partir del pago, la compensación y la prescripción.

GIULIANI FONROUGE afirma que el transcurso del tiempo ha modificado en cierta medida el panorama de la Constitución, ya que los poderes del gobierno federal se han ampliado por exigencias de la complejidad del mundo moderno, apelándose a las denominadas *facultades implícitas* aparte de las nuevas modalidades surgidas de las leyes contrato sobre unificación de impuestos que han conducido, en la práctica, a dilatar el poder tributario nacional, y también por la regulación del comercio internacional e interprovincial; aspectos todos que han llevado a un gobierno federal de amplios poderes⁷.

B. La potestad tributaria no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho, pues en su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular aun cuando su aprobación quedó confiada a los consejos del reino, representaciones corporativas e incluso asambleas populares. El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley.

Así aparece la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran, y consiste en que esta potestad debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, constituyendo el principio de legalidad o reserva (arts. 19, 4, 17, 75 incs., 1, 2, 3, y cc. CN).

Esta limitación se completa con otras, pues constituye una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye en sí mismo garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. Por eso se incorporan el principio de razonabilidad (art. 28 de la CN) y el de capacidad contributiva que constituyen el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

tributario local. Análisis doctrinario y jurisprudencial. Derecho Tributario nacional, provincial y municipal, Ad-Hoc, Buenos Aires, dic. 2007; HORACIO GARCÍA BELSUNCE (director), *Tratado de Tributación*, Ts. I y II, Astrea, Buenos Aires, 2003; JUAN MANUEL ALVAREZ ECHAGÜE, director, *Tributación local provincial y municipal*, Ts. I y II, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, entre otros.

⁶ MARÍA GABRIELA ÁBALOS, "Límites a las potestades tributarias municipales en el federalismo argentino: aspectos constitucionales y legales"; en JUAN MANUEL ÁLVAREZ ECHAGÜE (director), *Tributación local provincial y municipal*, T. I, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, ps. 23/47.

⁷ CARLOS GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, T. I, 5ª ed., Depalma, 1993, p. 303.

VILLEGAS por su parte señala que, las normas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país (art. 14 CN), etcétera⁸.

Agrega GIULIANI FONROUGE que así como en la Argentina no hay derechos o poderes ilimitados, el poder tributario no escapa a ello. El que corresponde a las provincias reconoce las limitaciones derivadas del art. 126 de la Constitución y de las cláusulas que han conferido a la Nación poderes para afianzar la unidad nacional y para realizar fines de interés colectivo, y en tal sentido, tratándose de facultades conferidas por la Constitución al gobierno nacional, el Congreso no puede devolverlas a las provincias porque, de lo contrario, quedaría librado a su voluntad destruir el sistema federal de gobierno tal como lo establecieron los constituyentes⁹.

C. En esta línea la doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha afirmado que no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a sus bienes y prosperidad, sin más limitaciones que las emanadas del art. 108 –actual 126– de la Constitución¹⁰; siendo la creación de tributos en todas sus especies, la elección de hechos imposables como hipótesis de incidencia tributaria y formalidades de percepción del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales, de modo tal que el criterio de oportunidad o de acierto con que la ejerzan no es cuestión revisable por cualquier otro poder¹¹, ya que es esencial a la autonomía de las provincias, la facultad de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña¹².

De esta manera, en nuestra opinión, si las provincias dentro de sus poderes reservados, pueden crear contribuciones, resulta obvio que puedan reglar las formas de extinción de las obligaciones tributarias, por medio del pago,

⁸ HÉCTOR B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 188.

⁹ CARLOS GIULIANI FONROUGE, ob. cit., p. 302, cita los siguientes fallos sobre este punto: CSJN 3/6/1966, Kleinman de Bauman, en Fallos 265:15, id. 4/12/1967, “Martínez y Esquivel” en Fallos 269:313, La Ley, 129-165, “Impuestos”, XXVI, 1968, p. 132, con nota; “Compañía Argentina de Teléfonos”, en Fallos 268-306, etc.

¹⁰ CSJN, Fallos 7:373.

¹¹ CSJN, Fallos 51:350, 105:273, 114:262, 137:212, 150:419, 174:353, entre otros.

¹² CSJN, Fallos 114:282.

compensación, prescripción, confusión, quita, remisión, etc. o prever la cancelación de las obligaciones tributarias por otros medios.

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto algunos casos limitando las facultades reservadas a las Provincias en nuestra Carta Magna mientras que en otros ha interpretado favorablemente dichas cláusulas. (arts. 121 a 126 de la Constitución nacional en su actual redacción).

Así en la causa “Tomasa de Vélez Sarsfield contra Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires”¹³, fallada en 1882, la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del art. 62 inc. 3 de la ley de Educación Común de la Provincia de Buenos Aires, que establecía el impuesto sobre las herencias con destino al Fondo de escuelas comunes. El voto de la mayoría sostuvo que el tributo que pesaba sobre toda herencia o legado con destino a la educación común constituía una legítima forzosa establecida al margen de las previsiones del Código Civil, que afectaba el derecho de testar de la causante. SARMIENTO, que había intervenido en la causa en representación del Consejo de Educación provincial en un opúsculo de 100 páginas publicado en el año 1882, defendió los derechos de la Provincia a gravar las herencias, sobre la base que de su propia Constitución ni de la Nacional surge restricción especial al ejercicio de la potestad tributaria, materia no delegada al Gobierno Federal¹⁴.

En la causa “Ana Masotti de Busso contra Provincia de Buenos Aires”¹⁵ la Corte declaró la inconstitucionalidad del adicional progresivo de la contribución territorial establecido por la provincia demandada cuyo porcentual se graduaba con relación al valor total del inmueble, con prescindencia de la parte indivisa de cada condómino, al considerar que el citado adicional implicaba un desplazamiento de las normas sobre condominio establecidas en el Código Civil, y consideró que la legislación provincial constituía una injerencia ilegítima en una materia reservada al Congreso federal por el art. 67 inc. 11 de la Constitución nacional.

Contrariamente a lo establecido en el precedente citado, la Corte Suprema en el año 1959, resolvió en la causa “Lorenzo Larralde”¹⁶ la constitucionalidad del impuesto inmobiliario establecido por la provincia sin atenerse a la parte indivisa de cada condómino. Así entendió que pretender que las

¹³ CSJN, 10/11/1882, Fallos 23:647.

¹⁴ GERMÁN KRIVOCAPICH, “Análisis del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes – A propósito de su reimplantación en la provincia de Buenos Aires”, publicado en la Edición Especial sobre Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, en El Dial.com, 5 de octubre de 2011. Citar: elDial.com - DC16E8.

¹⁵ CSJN, 7 de abril de 1947, Fallos 207:270. Doctrina reiterada en Fallos 234:568.

¹⁶ CSJN, 2/3/1959, “Larralde, Lorenzo s/ demanda de inconstitucionalidad”, Fallos 243:98.

provincias en el ejercicio de sus facultades privativas de imposición de contribuciones y la manera de percibir las, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importaría querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil.

Con acierto afirma que: “Es excesiva la doctrina según la cual el Código Civil, en razón de haber sido dictado por el Congreso, constituye una ley limitativa de la facultad de las provincias para establecer impuestos en su jurisdicción. Tal pretensión importa hacer de dicho Código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un derecho supletorio del Derecho Público financiero, en el caso y limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil. Esto es inaceptable como doctrina general: sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho rige también en el campo del Derecho Público”.

De esta manera, “la delegación hecha por las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo no importó limitar las facultades de Derecho Público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación. Ello sólo tuvo por objeto establecer un régimen uniforme en materia de Derecho Privado”.

Comenta KRIVOCAPICH¹⁷ que la cuestión de la gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario local se presenta también en la doctrina de la Corte con relación al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, con pronunciamientos pendulares. En la causa “Atilio Liberti”¹⁸ fallada en 1956, el tema en discusión versaba sobre si las provincias podían gravar la transmisión hereditaria del causante en una sociedad colectiva o de responsabilidad limitada, con bienes en ellas y asiento en otra jurisdicción territorial donde también se hallaba domiciliado aquel al momento de su fallecimiento. La pretensión de la provincia de Buenos Aires se orientaba a prescindir de la existencia de la sociedad y gravar la transmisión hereditaria, no ya de las cuotas o participaciones sociales, sino de los bienes de la sociedad, sobre la base de los intereses del socio fallecido en la sociedad, y en atención a la radicación económica de los bienes de que era titular la persona de existencia ideal. La Corte no admitió la posición del fisco provincial al sostener que ello implicaría desplazar las disposiciones del Código Civil en materia de sociedades, en tanto la liquidación del impuesto en la sucesión del socio fallecido, respecto de los bienes que integran el patrimonio de la sociedad, exigiría admitir la coexistencia del dominio de los socios sobre las cosas que son de la sociedad o la asimilación de la sociedad a un condominio en contradicción con los arts. 2508 y 1702

¹⁷ GERMÁN KRIVOCAPICH, op. cit.

¹⁸ CSJN, 10/8/1956, “Atilio Liberti s/ sucesión”, Fallos 235:571 (LL 84-469).

del Código Civil. La doctrina del caso “Liberti” fue dejada de lado en el caso “Cobo de Ramos Mejía”¹⁹.

En otros casos la Corte Suprema consideró que las disposiciones del Código Civil referido a la materia de obligaciones resulta comprensiva tanto de relaciones de Derecho Privado como público, por lo cual la legislación provincial no puede pretender apartarse de sus previsiones. Así en materia de emergencia económica o consolidación de deudas del Estado, el legislador provincial no puede apartarse de la legislación nacional, estableciendo plazos mas extensos pago de las obligaciones consolidadas²⁰ o pretendiendo substraer su patrimonio de la acción de los acreedores²¹ contrariando los derechos y garantías que acuerda la ley civil, pues las relaciones entre acreedor y deudor son de la exclusiva competencia del Congreso nacional²².

III. TRIBUTOS PROVINCIALES Y NORMAS SOBRE PRESCRIPCIÓN. DISTINTAS POSICIONES DOCTRINARIAS Y JURISPRUDENCIALES

A. Se advierten diversas interpretaciones doctrinarias respecto a si las normas del Código Civil referidas a las obligaciones se aplican a todas ellas incluidas las tributarias o no. Los autores se han ocupado del tema de la prescripción tanto en materia civil como tributaria, en esta última se pueden citar a EUSEBIO GONZÁLEZ, RAMÓN VALDÉS COSTA, DINO JARACH, GIULIANI FONROUGE, GARCÍA VIZCAÍNO, VILLEGAS, etc. quienes a su vez, se han encargado de dilucidar las atribuciones nacionales y provinciales al respecto dentro del federalismo argentino²³.

Las voces en la doctrina se nuclean en posiciones antagónicas que pueden ser calificadas como la privatista o civilista *versus* la publicista.

1. La primera posición que podríamos denominar *privatista o civilista* afirma que el régimen de la propiedad privada está contenido en el Código Civil en virtud del art. 75 inc. 12 de la CN, y que dicho corpus extiende o proyecta su capacidad reguladora a las deudas tributarias y en particular a su

¹⁹ CSJN, 6/12/1961, “Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c. Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires s/ demanda contencioso administrativa”, Fallos 251:379 (LLO).

²⁰ CSJN, 24/3/1992, “Provincia de Santiago del Estero c. YPF”, La Ley, 1992-C, 431.

²¹ CSJN, 15/12/1998, “Provincia del Neuquén c. Estado nacional”, DJ, 1999-2, 301.

²² CSJN, Fallos 61:19, 113:158, 119:117, 121:250, 133:161, 171:431, 172:11, 176:230, 182:498, 311:1795, 318:2660, entre muchos otros.

²³ ROBERTO A. COSUNDINO, “Sobre las facultades provinciales en materia de prescripción de tributos”, en LLLitoral 1/1/2009, 969.

plazo de prescripción. Así, por más que las normas de cada provincia, relativas a impuestos provinciales, determinen lapsos más prolongados de extinción de obligaciones, prevalece la necesaria uniformidad que suministra el Código Civil en la materia²⁴.

De esta forma del texto expreso del art. 75, inc. 12 de la CN, limita a las provinciales a la hora de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza.

Ello llevaría a sostener que ningún código fiscal provincial o municipal debería reglar los modos de extinción de las obligaciones tributarias, no solamente la prescripción sino también el pago y la compensación, para dar cabida a la aplicación lisa y llana de las normas civiles.

Esta posición se basa en que la prescripción es un instituto de orden público creado para dar estabilidad y firmeza a los actos y negocios, sin distinciones, ostentando dos elementos fundamentales: la inacción de quien puede reclamar y el transcurso del tiempo. Aspectos estos que, considerando no sólo la utilidad social del instituto sino su regulación propia de la legislación común, no pueden quedar librados a tantas normas e interpretaciones como jurisdicciones puedan y deban intervenir en el conflicto entre un acreedor y su deudor²⁵.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que “no basta apelar a la autonomía del Derecho Tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo [...] uniformidad que no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de los poderes reservados”²⁶.

En función de lo expresado cabe recordar que de acuerdo con las previsiones del Código Civil, toda acción personal por deuda exigible prescribe a los diez años, salvo que exista una disposición especial que prevea un plazo de prescripción distinto (art. 4023 del Código Civil), como sucede con las obligaciones periódicas para las cuales el Código Civil ha previsto una prescripción de 5 años (art. 4027, inc. 3, del Código Civil). En la norma general de prescripción de 10 años quedaría incluida, por ejemplo, la acción de repetición de las sumas pagadas al Fisco por error o sin causa, mientras que

²⁴ WALTER F. CARNOTA, “La estructura constitucional de la obligación tributaria”, en LL 2000-E-1036.

²⁵ JOSÉ PABLO DESCALZI, “Prescripción de tributos locales en la Corte”, en DJ 19/5/2010, 1308.

²⁶ CSJN. *In re* “Martínez y Esquivel, Dora R. y otros c/Provincia de La Pampa” de 1967 (Fallos 269:373 Considerando 7), también en “Verdini” de 2004 (Fallos 327:3187).

Ingresos Brutos u otros impuestos provinciales periódicos quedarían alcanzados con la prescripción de 5 años del Código Civil. Además, el Código Civil dispone que la prescripción nace desde la fecha del título de la obligación (art. 3956 del Código Civil).

Podría resumirse entonces esta postura en que los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional de fondo; consecuentemente, no cabe a las provincias –ni a los municipios– dictar leyes incompatibles con lo que esa legislación común establezca. Por otro lado, la facultad del Congreso nacional de dictar los códigos de fondo (art. 75 inc. 12 CN), comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los distintos modos de extinción de las obligaciones.

2. Por otro lado, en la posición que podríamos denominar *publicista*, están quienes entienden que la obligación tributaria provincial se rige por normas y principios del Derecho Público local, ya que conforme a la regla de distribución de competencias en el federalismo argentino, cada legislatura provincial al crear tributos también puede fijar un plazo prescriptivo que podrá o no coincidir con el estipulado por la legislación civil.

En esta visión se defienden las potestades provinciales, y se interpreta que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso nacional no ha sido absoluta, y dentro de las atribuciones reservadas por ellas para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios. De allí que esa facultad engloba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria. De esta forma el Derecho Público provincial prevalece en su materia sobre el Código Civil, consecuentemente, la prescripción liberatoria de los tributos se rige por la norma local.

Se basa esta posición en el reconocimiento de autonomía del Derecho Tributario, tal como lo han afirmado GARCÍA BELSUNCE²⁷, JARACH²⁸, VILLEGAS²⁹ y CASAS³⁰, entre otros.

²⁷ HORACIO GARCÍA BELSUNCE, *Temas de Derecho Tributario*, AbeledoPerrot, p. 27 y ss., *La autonomía del Derecho Tributario (A cuarenta años de mi primera clase universitaria)*, Depalma, 1996.

²⁸ DINO JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, T. I, p. 7, 1ª ed., Buenos Aires, 1957.

²⁹ HÉCTOR VILLEGAS, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., ps. 124-131.

³⁰ JOSÉ OSVALDO CASÁS, “Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”, T. XIII, p. 293, en *Doctrina Tributario de Errepar*.

Coincidimos con GARCÍA BELSUNCE en cuanto a que “la uniformidad o unidad de la legislación nacional si bien no es un precepto, declaración o garantía constitucional, sino una forma de concretar el amplio mandato, de naturaleza más política que jurídica, que surge de su preámbulo, no está amenazada porque la legislación tributaria provincial pueda apartarse de la legislación de fondo si de ella no surge una violación evidente de las declaraciones, derechos y garantías constitucionales”³¹.

Por su parte SPISSO³², quien remite a GARCÍA BELSUNCE, sostiene que el Derecho Tributario tiene autonomía porque las instituciones que integran el Derecho Tributario tienen naturaleza propia que deriva del poder tributario; las relaciones que vinculan al fisco con los contribuyentes son de Derecho Público³³; la fuente de las obligaciones en Derecho Civil y en Derecho Tributario es distinta, la voluntad de las partes o la ley en el primero y el poder coactivo del Estado en el segundo; las normas de Derecho Civil y de Derecho Tributario actúan frecuentemente en ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos³⁴; las figuras del Derecho Civil actúan en las relaciones de las personas entre sí o con terceros, en tanto que los principios del derecho fiscal rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado, lo que quiere decir que aquellas y estos imperan en zonas que no son necesariamente subordinables las unas a las otras³⁵; el Derecho Tributario no se atiene a los conceptos del Derecho Privado, las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil y viceversa³⁶; en caso de silencio de la ley tributaria no hay que recurrir necesariamente a los principios del Derecho Privado, ya que sus fines pueden ser opuestos a los de aquella.

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa de Tributación Conjunta OEA-BID del año 1967, redactado por CARLOS M. GIULIANI FONROUGE (Argentina), RUBENS GOMES DE SOUSA (Brasil) y RAMÓN VALDÉS COSTA (Uruguay), consignó en la “Exposición de motivos: análisis del articulado”, que: “Como consecuencia del principio de la autonomía del Derecho tributario que inspira el proyecto, los vacíos y oscuridades de las normas tributarias deben solucionarse recurriendo en primer término a los principios generales de esta rama jurídica. En ausencia de ellos, el intérprete

³¹ HORACIO GARCÍA BELSUNCE, “La autonomía del Derecho Tributario frente a la legislación tributaria provincial”, ED 87-895.

³² RODOLFO SPISNO, “Proyección de los Códigos Nacionales sobre el Derecho Tributario provincial”, en LL 3/6/2009, 6.

³³ CSJN, 11/12/1990 “O.S.N. c. Aquilino Colombo s/ ejecución fiscal”, ED 140-737.

³⁴ CSJN, Fallos 251:379, cons. 14.

³⁵ CSJN, Fallos 211:1254.

³⁶ CSJN, Fallos 160:114, 166:383, 198:154, 203:161, 205:576.

puede acudir a los principios de otras ramas jurídicas, sin necesidad de seguir ningún orden predeterminado, ya que el Derecho Tributario no es excepcional con respecto a ninguna otra rama jurídica en particular. Deberá, como dice el Código, recurrirse a los principios que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario”³⁷.

Conforme a esta posición la prescripción de los tributos provinciales y municipales debe ser regulada por las respectivas legislaciones locales, en virtud de constituir materia reservada al estado provincial (arts. 121 y 126 de la CN); de ahí que las normas del Código Civil regulan la prescripción de los tributos provinciales y municipales sólo en aquellos casos en que las disposiciones locales remitan a ellas.

B. En lo que respecta a la jurisprudencia nos detendremos en algunos fallos emanados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que consideramos más importantes y que sientan una posición mayoritariamente a favor de la postura civilista aunque con matices.

a) La primera causa en comentario es “Obras Sanitarias de la Nación contra Colombo, Aquilino”, fallada el 11 de diciembre de 1990, donde se resolvió que dado que el art. 59 de la ley 11.683 (t.o.1978), adopta como principio la prescripción quinquenal, coincidiendo el plazo allí fijado con el que en Derecho Privado comprende todo lo que debe pagarse por años o por plazos periódicos más breves (art. 4027, inc. 3 del Código Civil), la aplicación de igual plazo a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de Derecho Tributario y a las de Derecho Privado.

Estas consideraciones son reiteradas en julio de 1997, en la causa “Sandoval, Héctor c/Provincia de Neuquén”³⁸, entre otras.

b) Posteriormente *in re* “Filcrosa” fallada el 30 de septiembre de 2003 se sienta un posición mayoritaria y una interesante disidencia, siendo el precedente más importante hasta el momento puesto que la misma Corte Suprema lo utiliza como *leading case* para resolver causas similares.

El caso tuvo su origen en la pretensión, en el concurso de Filcrosa S.A., de un crédito perteneciente a la Municipalidad de Avellaneda. La sentencia de la Sala E de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, confirmó lo resuelto por la instancia inferior en cuanto verificó el crédito municipal aplicando la prescripción decenal, rechazó la defensa de prescripción

³⁷ Ver “Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario”, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967, ps. 12 y 14.

³⁸ Fallos 320:1344, consids. 6 y 7.

opuesta por la sindicatura de la quiebra de Filcrosa S.A. Estimó que era jurisprudencia de esa sala que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso nacional no había sido absoluta y que, dentro de las atribuciones reservadas por ellas para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios. De allí, coligió que esa facultad englobaba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria, ya que de otro modo aquella devendría impotente. Concluyó en que el Derecho Público provincial prevalece en su materia sobre el Código Civil, consecuentemente, que la prescripción liberatoria de los tributos aquí cuestionados se rige por la norma local.

La Alzada sostuvo que en cuanto a la prescripción de los tributos locales, rige lo dispuesto por las normas provinciales y municipales, sin que resulte aplicable lo normado en el art. 4027, inc. 3, del Código Civil, ya que la reglamentación relativa a impuestos locales es una facultad privativa de las provincias –y de sus comunas–, no delegada al Estado nacional.

Contra dicho pronunciamiento se articuló el remedio extraordinario federal, el que fuera denegado; motivando el Recurso de hecho deducido por síndico en la causa “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”. En opinión del Procurador, cabía hacer lugar al recurso de hecho, declarar procedente el remedio federal, y revocar la sentencia, sosteniendo que la solución propuesta concordaba con los principios que fundan el establecimiento de un plazo de prescripción más corto para los créditos de devengamiento periódico, puesto que tiende a evitar que la desidia del acreedor ocasione al deudor trastornos en su economía, al acumularse un crecido número de cuotas al cabo del tiempo, sin que se advierta la imposibilidad de la comuna de obrar “con adecuada diligencia dentro de un plazo como el de cinco años, ya bastante prolongado, puesto que los modernos sistemas de computación pueden ser actualizados en el momento oportuno para detectar la nómina de los deudores y promover las acciones legales pertinentes en resguardo de sus intereses”³⁹.

Luego, por mayoría, y con la disidencia de PETRACCHI y MAQUEDA, el Máximo Tribunal advirtió que no es hecho controvertido que es facultad no delegada por las provincias al Gobierno nacional la de establecer los tributos cuya verificación fue reclamada en autos. La cuestión litigiosa, en cambio, consiste en dilucidar si esa facultad incluye la de fijar la prescripción de los aludidos tributos o, en cambio, esta última corresponde a la Nación en razón de lo dispuesto en el art. 75, inc. 12, de la misma Constitución.

³⁹ Fallos 313:1366, considerando 13.

Al respecto recordó el Supremo Tribunal que esa cuestión ya había sido resuelta por esa Corte en varias oportunidades, en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecían de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo.

En consecuencia, en este voto mayoritario se señaló que esa doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del Derecho Público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inc. 12, este no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, establecerá también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.

Se agrega que debe tenerse presente que del texto expreso del citado art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos. Se sustenta así en la afirmación de que lo atinente a la prescripción no concierne al régimen impositivo previsto en la Constitución, esta solución respeta las previsiones de su art. 31, que imponen a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso nacional en ejecución de aquellos que sí lo han sido.

Por su parte, el voto en minoría de PETRACCHI y MAQUEDA se funda en que debe compararse el plazo de prescripción que establece la normativa local, frente al que regula la Nación en materia de tasas o impuestos (ver leyes 11.585 y 11.683); y en la medida en que el plazo de prescripción establecido en la legislación local no supere el establecido por la Nación para el cobro de las tasas nacionales, no resulta posible considerar que la provincia ha violentado el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que le impone el art. 75, inc. 12, de la Constitución nacional, ya que si la Nación ha entendido necesario modificar o precisar el plazo de prescripción previsto en los códigos de fondo, elementales razones de igualdad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto (considerandos 14 a 16).

De esta forma, la Corte Suprema en voto mayoritario convalidó la tesis civilista, por cuanto la facultad del Congreso nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta.

Desde este pronunciamiento a la actualidad las administraciones tributarias locales promovieron la adaptación de los Códigos y Ordenanzas Fiscales a este paradigma. Mientras tanto, la jurisprudencia de los Tribunales Inferiores ha sido fluctuante, algunos Superiores Tribunales de provincia se fueron enrolando en esta línea jurisprudencial y otros, como el de Mendoza, ha adoptado una posición intermedia.

c) En el 2004 la Corte Suprema resuelve el caso “Provincia del Neuquén contra Fuerza Aérea Argentina”, el 29 de junio de 2004⁴⁰, e insiste en la posición adoptada en “Colombo”, en cuanto a que la aplicación del plazo quinquenal a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de Derecho Tributario y a las de Derecho Privado.

Así se expresa que “en tal situación –se concluyó– viene a coincidir el plazo de prescripción quinquenal con la norma que regula la generalidad de los recursos impositivos y en la que en Derecho Privado comprende todo lo que debe pagarse por años o por plazos periódicos más breves (art. 4027, inc. 3, del Código Civil), por lo que la aplicación de igual plazo a las tasas retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de Derecho Tributario y a las de Derecho Privado” (Fallos 313:1366). En este orden de ideas, cabe concluir que el plazo de prescripción de las tasas aeronáuticas es de cinco años. En consecuencia, los reclamos por períodos que excedan ese plazo se encuentran prescriptos”.

d) El mismo año la Corte Suprema falla “Verdini, Edgardo Ulises c/Instituto de Seguridad Social de Neuquén” sentencia del 19 de agosto de 2004⁴¹.

En este caso, el Tribunal Superior de Neuquén hizo lugar a la excepción opuesta por el Instituto de Seguridad Social del Neuquén, y declaró prescripta la demanda deducida por Edgardo Ulises Verdini. El particular pretendía obtener la reparación de los daños causados por la nulidad del acto administrativo que dispuso su suspensión como prestador del citado organismo.

La Corte Suprema resolvió fundamentándose en la causa “Filcrosa” y recordando que, de acuerdo con doctrina del Tribunal las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, “...pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de Derecho Público local (Fallos 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319;

⁴⁰ Publicado en LL 18/10/2004, 4, con nota de MARIO FOLCHI.

⁴¹ CSJN, “Verdini, Edgardo Ulises c/Instituto de Seguridad Social de Neuquén”, Fallos 327:3187.

285:209 y 320:1344)...”. Mientras que PETRACCHI y MAQUEDA remiten a sus disidencias en la causa “Filcrosa”.

e) Años más tarde, el Superior Tribunal reitera estas consideraciones en el caso “Recurso de hecho deducido por Casa Casmma S.R.L. en la causa Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)” del 26 de marzo de 2009.

En esta causa la mayoría de Tribunal hace suyos los considerandos del dictamen de la Procuradora Fiscal que en tal sentido expresa “es menester recordar que es conocida la jurisprudencia del Tribunal en cuanto a que no obstante que sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y que sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias (Fallos 25:365; 307:1094; 315:2386, entre otros). De allí deviene la conclusión de que carecen de fundamento las resoluciones de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, especialmente en supuestos como el presente, donde dicha posición fue expresamente invocada por el apelante”.

Es importante destacar el pensamiento de ARGIBAY, quien se expide diciendo que un tema tan importante como lo es la prevalencia de las facultades de las provincias respecto a los tributos y todo lo que ello implica debería ser discutido en su ámbito propicio, el cual, es el Congreso de la Nación donde se encuentran los representantes de las provincias y de esa manera revertir todo el pensamiento sentado por el fallo “Filcrosa” que se toma como modelo para resolución de casos similares.

Expresamente señala: “Los agravios vinculados con el plazo de prescripción aplicable encuentran respuesta en los fundamentos dados por esta Corte en Fallos 326:3899. Con relación a este aspecto, entiendo oportuno señalar que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso ‘Filcrosa’ no ha merecido respuesta alguna del Congreso nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a estas un significado erróneo...”. Y continúa: “Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas. A ello debe agregarse que en la

causa no se ha promovido seriamente la inconstitucionalidad de los artículos del Código Civil ni se ha articulado una crítica orientada a revisar esa interpretación que, mientras siga en pie, cuenta con la autoridad para gobernar la solución de casos similares o análogos a aquellos en los que ha operado como *ratio decidendi*.

Estas reflexiones de ARGIBAY ponen de manifiesto que el tema no se encuentra finiquitado, sino que el debate continúa y por ello, el llamado al Congreso de la Nación, donde constitucionalmente debería discutirse esta temática.

f) También en la causa “Municipalidad de Resistencia c. Lubricom SRL”, el día 8 de septiembre de 2009, la Corte Suprema vuelve a expedirse remitiendo a la doctrina del caso “Filcrosa”. Así para LORENZETTI, FAYT y ZAFFARONI el tema se resuelve con la doctrina del caso “Filcrosa” de 2003, mientras que PETRACCHI y MAQUEDA, se remiten a la disidencia que expresaron en el citado caso. ARGIBAY vuelve a recordar lo expresado en su voto en “Casa Casmma”, y HIGHTON DE NOLASCO considera que lo resuelto por el Tribunal provincial no tiene relación con la solución del precedente en cuestión.

En efecto señala HIGHTON DE NOLASCO que según “Filcrosa S.A.” (Fallos 326:3899), corresponde invalidar las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil. En efecto, a diferencia del precedente citado donde se cuestionaba una decisión que hizo primar el plazo decenal previsto en la normativa fiscal provincial, en la presente causa el *a quo* consideró que era aplicable a los impuestos y tasas el plazo de prescripción contemplado en el art. 4023 del Código Civil, descartando la prescripción quinquenal prevista en el art. 4027, inc. 3, del Código Civil. Al decidir de este modo, la corte provincial resolvió la cuestión con arreglo al derecho de fondo –al margen de señalar su concordancia en el caso con el ordenamiento tributario local–, de modo que la solución a que arriba HIGHTON DE NOLASCO sólo traduce una hermenéutica posible respecto de temas regidos por el derecho común, cuestión ajena –por su naturaleza– a la vía del art. 14 de la de la ley 48.

g) En el mismo año 2009, la Corte Suprema resuelve “Bruno, Juan Carlos c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa”, el 6 de octubre de dicho año, donde se trata de una acción promovida por Juan Carlos Bruno contra la provincia de Buenos Aires, para repetir las sumas que pagó indebidamente –dice– en concepto de impuestos al servicio de electricidad, que tacha de inconstitucionales. La demandada, en lo que interesa, opone como defensa la prescripción quinquenal, prevista tanto en los art. 118 y 119 de la ley provincial 10.937, como en los art. 56 y 61 de la ley nacional 11.683. El actor rechaza el planteo; indica que la legislación local no es aplicable y que

la acción de repetición de impuestos pagados a la provincia están sometidos al plazo genérico del art. 4023 del Código Civil (CC).

El Tribunal consideró, en lo pertinente, que “en los casos en que se persigue la repetición de sumas pagadas a una provincia por impuestos que se tachan de inconstitucionales, es de aplicación el plazo decenal de prescripción establecido por el art. 4023 del Código Civil” (cons. 3). Y con esta base, el cómputo de los plazos y la cita –entre otros precedentes clásicos– de “Filocrosa”, rechaza la defensa opuesta por la demandada.

La disidencia también estuvo a cargo de PETRACCHI y MAQUEDA, que además de remitirse a los fundamentos de la disidencia en “Filocrosa”, expresaron –en lo puntual– que “la aplicación del plazo de prescripción contemplado por el art. 4023 del Código Civil (a los supuestos de repetición) está supeditada a que la materia no se encuentre regulada de otra forma por las leyes especiales, condicionamiento que no se verifica en materia de repetición de impuestos frente al régimen específico sancionado por la ley 11.683 y que, por ende, lleva a descartar la operatividad de aquel plazo genérico” (cons. 6, párr. final)⁴².

h) Más recientemente, en la causa “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - ejecutivo - apelación - recurso directo”, fallado el 1 de noviembre de 2011, la Corte Suprema remitió al Dictamen Fiscal. En tal dictamen se hizo referencia a que el punto en litigio se circunscribe a dilucidar si el código tributario local puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, que se halla regulado en el art. 3956 del Código Civil. Advierte que esta cuestión es sustancialmente análoga a la ya resuelta en Fallos 326:3899, entre otros, por los que se sostuvo que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que este fija su cómputo.

Por su parte MAQUEDA, remite a la disidencia que sostuvo con PETRACCHI en “Filocrosa”.

3. Posición particular es la que adopta el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires *in re* “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/Queja por recurso extraordinario denegado”, de fecha 17 de noviembre de 2003 ya que se expidió en criterio contrario al precedente “Filocrosa” de la Corte nacional.

⁴² Ver el comentario de JOSÉ PABLO DESCALZI, “Prescripción de tributos locales en la Corte”, en DJ 19/5/2010, 1308.

En este trascendente fallo, entre muchos otros argumentos, expreso que: “La Ciudad Autónoma de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación previsto en el art. 75 inc. 2 de la Constitución nacional, y dentro del ejercicio de tales potestades es lógico que pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad”. También dicho que el criterio de la CSJN avanza peligrosamente por sobre las autonomías provinciales, en un sentido centralizador, impropio de nuestro orden jurídico básico (régimen federal).

4. Por su parte, en el caso de la provincia de Mendoza, cabe destacar que la Suprema Corte de Justicia provincial también se ha ocupado del controvertido tema, defendiendo una posición intermedia entre la civilista y la publicista.

a) En una importante causa fallada en marzo de 2000, caratulada “Castro y Cía. S.R.L. c/Gobierno de Mendoza p/apa”⁴³ la Suprema Corte mendocina sienta una postura distinta a la que con posterioridad, la Corte Nacional fijó en “Filcrosa”, aunque se arriba a la misma postura en torno a la aplicación del plazo quinquenal de prescripción de los tributos provinciales.

Entrando en el análisis de “Castro”, se sintetizan las principales posiciones existentes en torno de la competencia para establecer plazos de prescripción de tributos provinciales y son las siguientes: a) la que niega a las provincias la facultad de fijar plazos de prescripción en las acciones relativas a créditos fiscales; b) la que acuerda a la provincia la facultad de crear el impuesto y prever plazos de prescripción; y c) la ecléctica, que reconoce la facultad provincial siempre que se ejerza razonablemente. Además, se citan importantes fallos de la Corte Suprema de la Nación como asimismo, los precedentes de la misma Suprema Corte en torno al tema.

La Sra. Ministro preopinante KEMELMAJER DE CARLUCCI, siguiendo a GARCÍA BELSUNCE, entre otros, sostiene la tesis ecléctica o intermedia, ya que, acorde con los antecedentes del Tribunal, entiende que en el caso en análisis, el plazo de diez años fijado por el Código Fiscal provincial para los impuestos patrimoniales es irrazonable al integrarlo al resto del sistema, debiendo aplicarse el quinquenal conforme a lo dispuesto por el art. 4027 del CC.

Los principales fundamentos de tal posición son los siguientes:

a.1. En relación con la interpretación de las normas fiscales, se hace aplicación de la doctrina extraída del importante fallo de la Corte nacional “Obras

⁴³ Revista Jurisprudencia de Mendoza, nro. 56, ps. 43/62.

Sanitarias de la Nación c/Colombo” –citado en el provincial “Castro” y en esta resolución–, donde se afirma que “... en materia de interpretación de las normas tributarias puede decirse que su exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa, debiendo recurrirse a los principios de derecho común, con carácter supletorio posterior, cuando aquellas fuentes no resulten decisivas” (ED 140-734).

Se advierte con claridad que la Corte Nacional entiende que debe recurrirse primeramente a la legislación de Derecho Público local en materia tributaria y con carácter supletorio posterior debe acudir al Código Civil. “En otros términos, las leyes tributarias pueden crear plazos de prescripción”, interpreta la Dra. KEMELMAJER DE CARLUCCI, y agrega “... es cierto que el Tribunal lo afirma respecto de leyes tributarias nacionales, pero como dice García Belsunce, en principio, lo que se predica del poder tributario nacional debiera sostenerse respecto del provincial” (del voto preopinante en la causa “Castro”).

a.2. En segundo lugar se hace referencia a que tales facultades tiene como límite el principio de razonabilidad en estrecha relación con el caso concreto sometido a decisión.

Enseña el maestro BIDART CAMPOS que la regla de razonabilidad está condensada en el art. 28 de la CN –y en el art. 48 de la Constitución de Mendoza– y tiene por finalidad preservar el valor justicia en el contenido de todo acto de poder, e incluso de los particulares. Y agrega que fundamentalmente, “... la razonabilidad exige que el ‘medio’ escogido para alcanzar un *fin* válido guarde proporción y aptitud suficiente con ese fin: o que haya *razón* valedera para fundar tal o cual acto de poder”⁴⁴.

a.3. De esta forma, al analizar las normas provinciales que imponen plazos de prescripción en materia tributaria cabe aplicarles el principio de razonabilidad y en el caso concreto analizar si se ajustan al valor justicia.

En este sentido, en el caso “Castro” se dijo que “... la provincia puede, en principio fijar plazos de prescripción, siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo”.

En el mismo fallo se entendió que un plazo de prescripción de diez años era irrazonable al integrarlo al resto del sistema, porque, primeramente, el plazo de cinco años impide que la acumulación de las prestaciones por la

⁴⁴ GERMÁN BIDART CAMPOS, *Manual de la Constitución reformada*, T. I, Ediar, Buenos Aires, 1996, ps. 517.

negligencia o tolerancia del acreedor termine por agobiar a un deudor que hubiese podido cumplir si se le hubiese exigido regularmente el pago; y en segundo lugar, los adelantos técnicos que caracterizan a esta época, permiten conocer rápidamente la situación de miles de contribuyentes por lo que, el plazo de diez años otorgado al Estado importa un abuso del derecho.

Otros autores también han sostenido esta posición como por ejemplo, CHRISTENSEN, quien afirma que "... si el Estado provincial deja transcurrir más de cinco años sin perseguir su crédito fiscal está denotando una desidia que merece ser castigada [...] los modernos sistemas de computación puede ser utilizados en el momento oportuno para detectar la nómina de contribuyentes morosos y en consecuencia incoar las acciones tendientes al cobro, que corresponda según el caso"⁴⁵.

b) Años más tarde, la misma Suprema Corte reitera sus consideraciones por ejemplo en la causa "Félix Montilla" del 27 de septiembre de 2004 (L.S. 341-87) donde sostiene la aplicación del plazo de cinco años con fundamento en el art. 4027 inc. 3 del CC y cita importantes pronunciamientos de otros tribunales superiores de otras provincias.

c) Mientras que en la causa "Danilo de Pellegrin" del 8 de agosto de 2007 aplica el plazo decenal por tratarse de una obligación tributaria de prestación única, derivada del control de una obra determinada. Se afirma que no corresponde aplicar el plazo de cinco años previsto en el art. 4027 inc. 3 del Código Civil al caso de autos, toda vez que no se trata del cobro de tasas municipales periódicas, sino de un derecho o aforo de edificación parcialmente impago, correspondiendo el plazo decenal del art. 4023 del CC.

En tal causa además se dijo que: "El plazo decenal, si bien extenso, permanece legítimamente en la legislación fiscal nacional (art. 59 ley 11.683), tal como lo reconoce la Corte Federal en su precedente del 29/6/2004 (ED 209-371 y LL 2004-F-493, aunque en ese caso aplicó el plazo quinquenal, pues se trataba de tasas pagaderas mensualmente, por ocupación de aeropuertos). (d) Otros superiores tribunales de provincia han aceptado el plazo decenal para deudas reconocidas por el contribuyente que han sido asumidas como un capital único pagadero en plazos (Ver S.T. Entre Ríos, 25/11/2005, ED 219-607), circunstancia acaecida en autos".

d) Por último, nos detendremos en la causa fallada el 23 de agosto de 2012, "Dirección General de Rentas en J: 316.212/43.245 Dirección General de Rentas c/Pickelados Mendoza S.A. p/apremio s/cas.", donde la Suprema Corte provincial afirmó que prevalecen las normas del Código Fiscal en torno

⁴⁵ EDUARDO A. CHRISTENSEN, "La prescripción en materia tributaria en la provincia de Buenos Aires", en Periódico Económico Tributario, N° 169, Buenos Aires, 1998.

a las causales de suspensión e interrupción de la prescripción de tributos provinciales, por sobre el Código Civil aunqu aplicando un test de razonabilidad.

En primer lugar, este pronunciamiento sigue los lineamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto ha precisado que “los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público” (Fallos 152:208; 218:596; 282:101; 288:279).

En segundo lugar, rescata la tesis intermedia sostenida en el fallo “Castro”, ya citado, por el cual la provincia puede, en principio, fijar plazos de prescripción siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo. En este punto, no deja de advertir el Tribunal mendocino que los precedentes sentados por la Corte Suprema Federal en “Filcrosa” como “Casa Casmma” son casos resueltos en el marco de un proceso concursal –ambos son incidente de verificación tardía– es decir, con las reglas propias de estos y en los cuales uno de los pilares es el respeto a la *pars conditio* y por ende, resulta necesaria la uniformidad en los créditos concurrentes. Situación que no se da en el caso “Pickelados” ni en “Castro”, indicando además que no hubo un análisis detallado de los aspectos de interrupción de la prescripción en dichas causas.

En tercer lugar, sostiene que la potestad de gravar no se agota con la creación de la obligación tributaria que tiene como acreedor al Fisco Provincial y como deudores a los sujetos imponibles, sino que también resultan necesarias ciertas normas para hacer efectivas tales obligaciones. En tal sentido, si bien es cierto que la obligación tributaria como toda obligación se rige por el Código Civil; no existe óbice alguno en que las provincias dentro de sus facultades regulen algunos aspectos siempre que esta regulación no se advierta como irrazonable y/ contrarie la unificación del derecho de fondo.

En efecto, continúa el fallo, afirmando que no puede soslayarse que tal potestad engloba también la de establecer los medios para tornar efectiva la carga tributaria, ya que de otro modo aquella devendría impotente. A modo de ejemplo, en el ámbito nacional, la ley 11.863 dispone y regula la materia de prescripción dentro del procedimiento tributario en forma diferente al Código Civil (arts. 56 en adelante).

De esta forma, concluyó que corresponde aplicar las normas del Código Fiscal sobre interrupción de la prescripción ya que no se advierte en el caso la irrazonabilidad ni tampoco que vayan en desmedro de la legislación de fondo.

IV. ALGUNAS CONCLUSIONES A FAVOR DE LA DEFENSA DE LAS POTESTADES PROVINCIALES

Cabe hacer hincapié en que las provincias al ejercer su potestad tributaria dan nacimiento a relaciones que no son contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público⁴⁶.

De ahí que el poder tributario de los distintos órdenes de gobierno en el federalismo argentino esté determinado por la Constitución nacional, que efectúa una asignación de competencias en materia tributaria entre los diferentes órdenes implicados, es decir, Nación, Provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Municipios. No puede soslayarse que el gobierno federal es de poderes limitados, pues sólo posee los que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental y que estas, en cambio, tienen poderes tributarios amplios; aún cuando con el tiempo se le hayan ido ampliando las facultades del Gobierno nacional, como asimismo los límites constitucionales y legales existentes.

Como bien señala SPISSO “el ejercicio concurrente de facultades tributarias por parte de la Nación, las provincias y sus municipalidades impone la indispensable coordinación, so pena de desnaturalizar el programa constitucional. En ese sentido, interesa puntualizar que la Constitución es un conjunto de principios y de normas que integran un sistema orgánico, cuyas disposiciones deben interpretarse armónicamente en función de la filosofía política que las inspira”⁴⁷.

En este sentido, defendemos la posición que entiende que la provincia puede, en principio, fijar plazos de prescripción respecto a las obligaciones tributarias por ella creadas, siempre que en el caso concreto ellos guarden razonabilidad y no contraríen la unificación del derecho común creando un verdadero caos legislativo.

El juego armónico y cooperativo en el ejercicio de las competencias tributarias de los distintos órdenes de gobierno lleva a interpretar que las cláusulas del Derecho Civil son de aplicación supletoria en la esfera del Derecho Público, correspondiéndole al Poder Judicial, a través del control de constitucionalidad, detectar las ausencias de razonabilidad u otras violaciones a garantías constitucionales.

⁴⁶ CSJN. Fallos 152:208, 218:596, 282:101, 288:279.

⁴⁷ RODOLFO SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, 2ª edición, actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 96/97.

ESTUDIOS DE DERECHO PÚBLICO

Director

ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA

Prólogo

ALBERTO ANTONIO SPOTA (h)

Autores

ÁBALOS - ACUÑA - ALONSO REGUEIRA - ALTERINI -
ÁLVAREZ TAGLIABUE - AMAYA - ASCÁRATE - BASTERRA -
BESTARD - BONAVERI - BUTELER - CALDERÓN - CANDA -
CARDACI MÉNDEZ - CARLÍN - CARNOTA - CASARINI -
CAYSSIALS - CHIACCHIERA CASTRO - DAMSKY - DANESI -
DIANA - DUBINSKI - FERRARA - FERRER ARROYO -
FREEDMAN - GALLEGOS FEDRIANI - GARCÍA RAJO -
GONZÁLEZ MORAS - GUSMAN - IVANEGA - KODELIA -
LAVIÉ PICO - LÓPEZ MENDOZA - MAQUEDA FOURCADE -
MARANIELLO - MÁRQUEZ - MARTÍNEZ - MIGLINO - MONTI -
MORENO - MUÑOZ - OLMOS SONNTAG - PALACIOS -
PÉREZ HUALDE - REJTMAN FARAH - RIQUERT - ROSATTI -
SÁ ZEICHEN - SACRISTÁN - SANABRIA - SPOTA -
THEA - TREACY - URRESTI - URTUBEY - VÍTOLO -
VITTADINI ANDRÉS - VIVACQUA - VOCOS CONESA -



ASOCIACIÓN
DE DOCENTES

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

1ª Edición: Diciembre de 2013

Estudios de Derecho Público / Edgardo Tobías Acuña ... [et.al.] ; prólogo de Alberto Antonio Spota. - 1a. ed. - Buenos Aires : Asociación de Docentes - Facultad de Derecho y Ciencias Sociales - UBA, 2013.

1200 p. ; 23x16 cm.

ISBN 978-987-97935-7-2

1. Derecho Público. I. Regueira, Enrique Alonso, coord. II. Spota, Alberto. Antonio, prolog.

CDD 340

Edición:

© Asociación de Docentes
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad de Buenos Aires

Prohibida su reproducción total por cualquier medio, sin expresa autorización de la editora. Permitida su reproducción parcial con la indicación expresa y clara de la editora, artículo, autor y página. Todos los trabajos son de la responsabilidad exclusiva de los autores.

(Las opiniones vertidas en este trabajo son
responsabilidad exclusiva del autor)

ASOCIACIÓN DE DOCENTES
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
Av. José Figueroa Alcorta 2263
(C1425CKB) Buenos Aires - Argentina