

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar>

PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA

¿MANTENIMIENTO O REDUCCIÓN DEL PLAZO?

TRABAJO FINAL POST GRADO TRIBUTARIO

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE MAR DEL PLATA**

JUNIN - 01-08-2007 A 30-11-2009

C.P.C.E.P.B.A. – DELEGACION JUNIN

AUTOR: C P VEGA, MARÍA SOLEDAD

DOMICILIO: Francia N° 317 – Junín, Buenos Aires

MAIL: estudiovega@speedy.com.ar

1. HIPÓTESIS

El presente trabajo está motivado en un análisis sobre la prescripción donde el desarrollo de los argumentos importa dos aspectos: uno, referido al orden jurídico y el otro, se refiere a la influencia de la realidad.-

En relación con el primer aspecto, el orden jurídico, se destaca la controversia entre la tesis nominada *ius privatista* y la denominada *ius publicista*, las cuales son sustentadas en distintos argumentos, tanto por parte de la doctrina, como la jurisprudencia, mostrando ésta última posiciones contrarias, que han dado lugar a votos en disidencia, con importantes fundamentos.-

En cuanto al segundo aspecto, la influencia de la realidad, muestra distintos fenómenos que surgen de la evolución de la humanidad, entre ellos cabe señalar la globalización, la comunicación, y la informática, entre otras consecuencias han originado una concepción temporal sobre la adquisición del conocimiento, la cual cabe nominar modalidad en *tiempo real*.-

La concurrencia de estos fenómenos, no solo afectan la vida cotidiana del hombre, sino que también se inmiscuye en el derecho, donde, el derecho tributario, obvio es señalar, no es ajeno.-

La particularidad operativa señalada, permite el conocimiento de los hechos, se ha insertado en el mundo de las relaciones humanas, y a partir de allí, trasciende a los diferentes aspectos de su vida y quehacer cotidiano, con las consecuencias que ello importa. Pero también son los Estados, los que absorben la influencia de dicha modalidad.-

Los organismos fiscales, como parte de la organización Estado, han evolucionado, y hoy en su mayoría cuentan con sistema informáticos más o menos poderosos, que avanzan, primero a la interrelación, y segundo a la interconexión.-

Estos cambios afectan el derecho en general, y el tributario en particular, y por consecuencia, todo lo relacionado con plazos se ve afectado.-

Por consiguiente, a partir de los dos tópicos señalados, corresponde considerar en el carácter de hipótesis el siguiente interrogante:

¿AMERITA MANTENER LOS PLAZOS DE LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA O CABE SU MODIFICACIÓN?

Dar respuesta a este interrogante, merece incursionar en diferentes temas, los cuales, permitirán arribar a una fundada respuesta.-

2. PRESCRIPCIÓN: CONSIDERACIONES GENERALES

La prescripción, un instituto del derecho civil regulado en el Código Civil por los artículos 3947 a 4041, es de aplicación a diferentes ramas del derecho, se la puede observar, en materia penal, en materia tributaria, en materia administrativa, por mentar algunas de las múltiples aplicaciones.-

Es importante distinguir en el Derecho Tributario, el trato dispensado en el ordenamiento jurídico argentino al instituto en el orden nacional, respecto del orden provincial.-

El derecho civil recepta de su código dos clases de prescripción: adquisitiva y liberatoria. En materia tributaria resulta aplicable la segunda.

2.1. Concepto

La prescripción es un instituto del derecho que regula relaciones entre partes, desde la óptica temporal, por el cual se han de fijar plazos, y momento; a partir de los cuales se inician y culminan los términos.-

Básicamente es un mecanismo, por el cual se regulan las relaciones jurídicas que nacen a partir de determinados hechos; pueden ser, nacimiento de obligaciones, posesión de una cosa, adquisición de un derecho, etc.; y transcurrido el tiempo, regulado legalmente, importaría para las partes de esa relación un derecho adquirido, la pérdida del derecho poseído, o la liberación de la obligación.-

La prescripción ha sido conceptualizada como, el instituto que permite liberarse al deudor de una obligación; o adquirir un derecho por el transcurso del tiempo e inacción de quien ostentara dicha acreencia o derecho (Conf. artículo 3947, del Código Civil).-

La prescripción liberatoria se define como el medio de extinción de derechos, resultante de su no ejercicio o la inacción de su titular durante el plazo legalmente fijado.-

La prescripción, bien lo dice la definición citada es una extinción del derecho, lo cual no significa la perdida del mismo, es decir se transforma en las llamada obligaciones naturales (inciso 2, artículo 515 del Código Civil).-

Las condiciones para su acreencia son dos: a) El transcurso del tiempo establecido por la ley; b) La inactividad del titular del derecho, durante el plazo fijado por la ley para que aquella opere.-

Es interesante rescatar, algunas precisiones sobre la prescripción liberatoria en materia tributaria, en particular, en referencia a lo expresado por el inciso 3, del artículo 4027, del Código Civil, en este sentido la doctrina ha expresado “El plazo quinquenal establecido en esta norma se aplica a las prestaciones que deben satisfacerse periódicamente, sin límite definido en el tiempo, y tiene por objeto evitar el excesivo acrecentamiento de las obligaciones; prescribiendo la acción por cobro de las obligaciones aquí comprendidas de manera independiente para cada uno de los

períodos” (Conf. Félix Trigo Represas, Código Civil Comentado, privilegio, prescripción, aplicación de las leyes civiles, p. 612, Ed Rubinzal Culzoni).-

La jurisprudencia ha sido abundante en reconocer la primacía de la legislación nacional, Código Civil, por encima de los ordenamientos provinciales.-

2.2. Modalidad de la prescripción

El instituto de la prescripción se expresa mediante dos modalidades una llamada la prescripción adquisitiva y la otra prescripción liberatoria.-

2.2.1. Prescripción adquisitiva: Esta es entendida como el instituto que habilita adquirir un derecho o acreencia, por el mero paso de tiempo, establecido legalmente en la posesión de ese derecho o acreencia.-

Derecho que se ostenta con sustento en el justo título, basado en la buena fe del poseedor, sin que para su posesión medie vicio alguno, es decir precariedad, clandestinidad, o violencia.-

El Código Civil expresa “La buena fe requerida para la prescripción es la creencia sin duda alguna del poseedor, de ser el exclusivo señor de la cosa (artículo 4006 C. Civil); y cabe agregar “Se presume siempre la buena fe...”, (artículo 4008 C Civil).-

2.2.2. Prescripción liberatoria: Este es el instituto por el cual el deudor se libera de una obligación por el transcurso del tiempo, corolario de la inacción del acreedor.-

El Código Civil en su artículo 4017 regula esta prescripción cuando dice “Por solo el silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, queda el deudor libre de toda obligación”.-

La prescripción liberatoria es la modalidad aplicada en el derecho tributario. Al respecto la doctrina ha expresado en referencia a la prescripción en la relación jurídica tributaria fisco – contribuyente que está regula la prescripción de la acción del fisco...para determinar y exigir tributos, para aplicar y sancionar y para hacerlas efectivas e incluye la prescripción de la acción de repetición (Conf. Damarco, Jorge H.: Tratado de Jurisprudencia y Doctrina de Derecho Tributario y Procesal Tributario, t. I, p. 667, Editorial La Ley).-

2.3. Diferencia entre prescripción y caducidad

La prescripción es entendida como la extinción de la acción judicial por el paso del tiempo legalmente establecido, mientras la caducidad es la extinción del derecho por el transcurso del tiempo legal. El elemento común entre ambos es el transcurso del tiempo.-

Variadas son las consideraciones sobre las diferencias entre ambos institutos; la siguiente cita puntualiza las características de cada uno de ellos: “a) La caducidad extingue el derecho u obsta a su nacimiento o consolidación, según el concepto que se

tenga de ella; mientras que la prescripción solo afecta a la correspondiente acción judicial, pero dejando subsistente el derecho como obligación natural; b) La caducidad puede provenir de la ley y de las convenciones particulares, fundamentándose en la peculiar índole del derecho en cuestión, que debe actuarse necesariamente en el tiempo preestablecido, en tanto que la prescripción resulta siempre de la ley y se funda en el interés social de liquidar las situaciones pendientes en un tiempo razonable; c) El curso de la prescripción puede verse afectado por suspensión o por su interrupción; el de la caducidad no; d) Los plazos de prescripción son generalmente prolongados, en tanto que los de caducidad son en principios breves; e) La caducidad se puede declarar de oficio y la prescripción no.” (Conf. Félix Trigo Represas, Código Civil Comentado, privilegio, prescripción, aplicación de las leyes civiles, p. 288, Ed Rubinzal Culzoni).-

2.4. Período de vigencia

El término de vigencia del período para que prescriba una acción, tiene su inicio con el nacimiento de la obligación, es decir, en el caso fiscal, el vencimiento de la obligación tributaria es la fecha a partir de la cual se inicia el período que dará lugar a la prescripción liberatoria. La prescripción es inseparable de la acción y comienza desde que esta existe, por lo tanto, se puede afirmar, el curso de la prescripción se inicia desde que el crédito es exigible. Es decir, el cómputo no se inicia mientras no existe una posibilidad actual de ejercer una acción.-

El período de prescripción tiene un inicio y un final, el primero viene dado cuando acontece la exigibilidad de la obligación, es decir a partir que la misma vence; es menester señalar que una obligación nace por un acuerdo entre partes o por imperio de la ley, pero generalmente esa obligación tiene un vencimiento, es a partir de dicha fecha que se torna exigible, y por ende es a partir de esa fecha que nace el derecho a reclamar, es decir en esta fecha, la que se produce su exigibilidad es que se torna inestable la relación jurídica, por ende, es desde esa fecha que comienza a correr el plazo.-

En cuanto al momento en que comienza a computarse el plazo teniendo en cuenta sus características existe una distinción entre la ley 11683 y el Código Civil como legislación de fondo. En el Código Civil, artículo 3956, prevé que la prescripción de las acciones personales comienza a correr desde la fecha de vencimiento indicada en el título de la obligación. En materia fiscal, por el contrario, la legislación impone diferentes soluciones, y es así, que el orden nacional permite apreciar que la tendencia es a considerar como fecha de inicio el 1 de Enero del año siguiente al vencimiento de la obligación.-

Así cabe tener en cuenta que la fecha de pago de las obligaciones tributarias declaradas, no siempre es coincidente con la fecha de presentación de la declaración jurada. Diferentes supuestos son legislados, basta desandar los artículos 56 a 69 de la ley 11683 (t. o. 1998 y sus modificaciones), para apreciar lo manifestado; el texto legal distingue, la forma de iniciar el cómputo según quien sea el acreedor y la naturaleza de la obligación.-

Las legislaciones provinciales, también han seguido este criterio, y es una de las causas de conflicto entre normas fiscales y civiles.-

2.5. Diferencia entre interrupción y suspensión

La interrupción es entendida, en el caso fiscal, sobre el derecho, por cuanto, en tanto aconteciera una causal de interrupción del plazo para que aconteciera la prescripción liberatoria, se iniciará nuevamente. Es decir, el plazo transcurrido no es motivo de conteo posterior. El plazo se iniciará nuevamente, y deberá transcurrir el tiempo previsto en la ley.-

La doctrina ha expresado al respecto “La interrupción aniquila, reduce a la nada, la prescripción en curso, tiene por no sucedido todo el tiempo ya corrido de la misma...” y agrega “...de manera que, de comenzar a correr el nuevo la prescripción, una vez desaparecidos los efectos del acto interruptivo, deberá computarse el nuevo plazo íntegramente, en forma total” (Conf. Félix Trigo Represas, Código Civil Comentado, privilegio, prescripción, aplicación de las leyes civiles, p. 401, Ed. Rubinzal Culzoni).-

En materia fiscal las causales de interrupción son: a) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva; b) Renuncia al término corrido de la prescripción en curso; c) Juicio de ejecución fiscal. Cabe aclarar que en los casos establecidos en el Inc. a) y b) el nuevo término de prescripción se contara a partir del 01 de Enero del año siguiente al que ocurran las circunstancias mencionadas en ellos. Respecto del apartado c) y ante el silencio de la ley coincide la doctrina que una vez finalizado el término comprendido entre la iniciación del juicio, y, el dictado de la sentencia, resultan aplicables con carácter supletorio las normas contenidas en el Código Civil.

La suspensión, por su parte, es entendida, como el acontecer de un hecho determinado, el cual detiene el curso del tiempo hábil a tal fin.-

El Código Civil en el art. 3983 establece que...”El efecto de la suspensión es utilizar para la prescripción, el tiempo por el cual ella ha durado pero aprovecha no solo el tiempo posterior a la cesación de la suspensión sino también, el tiempo anterior en que ella se produjo”

Los efectos de la suspensión son: 1) Paralizar el curso de la prescripción mientras dura la causa que motiva, pero sin afectar para nada el tiempo ya corrido, que continúa siendo útil para la misma; 2) Cuando la causa de suspensión cesa, la prescripción se reanuda, el tiempo anterior se aprovecha y ella queda cumplida con el transcurso del tiempo necesario para completar el plazo de duración. O sea que la suspensión inutiliza solamente el tiempo que ella ha durado, pero aprovecha no sólo el posterior a su cesación, sino también el anterior al momento en que ella se produjo.-

En materia fiscal son causales de suspensión: a) La intimación administrativa de pago de tributos determinados; b) Resolución condenatoria por la que se aplica multa con respecto a la acción penal; c) Interposición de Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación; d) Formulación de la denuncia penal; e) Las previstas en normas especiales (ley 26476 de regularización fiscal, Ley 23905 (bloqueo fiscal) y regimenes de regularización o moratorias en general), entre otras.-

Muchas veces los fiscos, mediante estos institutos, tanto la suspensión, como la interrupción, incurren en prorrogas de plazos con razones fundadas (acciones

jurisdiccionales o administrativas) pero en otros casos incurren en excesos rituales, donde, pese a tener contenido parcial generalizan la aplicación (tal, el caso de regimenes de moratorias o regularizaciones fiscales).-

2.6. Finalidad

La finalidad de este instituto, si bien se la asocia a la negligencia o inacción de la otra parte, en realidad la esencia y razón de su existir en el derecho viene dada por la seguridad en las relaciones jurídicas, y este esencial fundamento, dimana de una de las finalidades del derecho, que es el interés por lograr mantener incólume la paz social y asegurar el orden, por lo cual es interés del derecho, finiquitar toda situación que perturbe la paz, el orden, o mantenga una situación de inestabilidad jurídica.-

Es la facultad temporal del acreedor a exigir la deuda. En materia fiscal es la facultad temporal del acreedor (fisco) de exigir la deuda, lo cual significa, el alcance consiste en la determinación, la exigencia de tributos, para aplicar sanciones y para hacerlas efectivas.-

Incluye esta materia el derecho temporal del contribuyente para llevar a cabo la acción de repetición.-

3. PRINCIPIOS

En este acápite, se introducen breves consideraciones, sobre principio de legalidad y razonabilidad. El primero, por cuanto permite fundar la interpretación jurídica, respecto a la controversia entre normas nacionales y provinciales. El segundo, por entender que aporta el equilibrio de la proporcionalidad entre medios – fin lo que lleva a considerar los cambios estructurales acontecido en la realidad, a partir de la incidencia provocada por los fenómenos de globalización, comunicación e informática, y, las consecuencias que ello trae aparejada sobre las relaciones jurídicas.-

3.1. Principio de Legalidad

Las consideraciones sobre este principio están motivadas en el carácter rector en materia tributaria, por cuanto, uno de los aspectos de este trabajo tiene íntima relación con la legalidad de los ordenamientos, atento las premisas que rigen la relación jurídica tributaria Fisco – contribuyentes, y la relación entre los diferentes niveles de Estados.-

Por ello, se destaca las premisas contenidas en este principio, a saber: a) legalidad propiamente dicha, por la cual todo tributo dimana de una ley; b) Reserva de Ley, por la cual la norma debe ser sancionada por el poder constitucionalmente habilitado, en el Estado de Derecho Democrático, el poder legislativo (tanto para el estado nacional, provincial o municipal); c) Existe una orden de jerarquía de las normas, que en el caso del ordenamiento constitucional argentino, lo dan los artículos 31, 75 inciso 22 y 24 de la Constitución Nacional.-

Siguiendo esta línea de razonamiento, cabe considerar la relación entre los Estados de diferentes niveles, circunstancia prevista en el magno ordenamiento, el cual

se conforma de un Estado nacional federal, y donde actualmente se reconocen poderes tributarios a la Nación y las Provincias, suele admitirse los municipios.-

Esta organización constitucional establece premisas, que relacionan los diferentes niveles de Estado, donde, si bien el poder originario es privativo de las Provincias, al sancionarse la Constitución y sus sucesivas modificaciones, quedaron plasmada delegaciones de las provincias en el Estado nacional; comprendiendo las referidas a la cuestión abordada en este trabajo, delegar en el Congreso de la Nación el dictado de los códigos de fondos (Conf. artículo 75, inciso 12 C N; y por expresa disposición de los artículos 5, 121 a 126 de la C N se ha establecido el mecanismo de apropiación y delegación de facultades entre Estados).-

Al establecer estas delegaciones, significa por imperio de la jerarquía de las normas, la primacía de las leyes nacionales sobre la ley provincial, por lo tanto, si en el Código Civil se ha establecido un régimen de prescripción comprensivo de la materia tributaria; esta premisa significa que la norma provincial no puede alterar dicha norma (artículo 4027, inciso 3 del Código Civil).-

3.2. Principio de razonabilidad

La razón rige el orden jurídico, e impone un vínculo rector a las acciones de los hombres, como los contiene o reencauza cuando se liberan sus pasiones y se incurre en desconsiderar la ley. Pero también impera el mantenimiento del equilibrio, evitando que acciones o hechos del hombre, desborden las relaciones, y en la eventualidad que suceda, el equilibrio encauzara al justo medio. Por lo tanto, impera en lo jurídico pero también comprende la realidad.-

Este principio, nominado razonabilidad, rige además las relaciones de medio – fin, estableciendo como premisa que debe mediar una proporcionalidad equidistante, cuya consecuencia es el justo equilibrio de intereses entre partes contrapuesta.-

Pero esta relación, medio – fin, da lugar a una constante revisión de la realidad, y, la razón dicta que debe receptarse la realidad, como sus consecuencias.-

Así cabe considerar, el instituto de la prescripción tiene un sustento natural, y además, es reflejo de una relación medio – fin; donde el fin es la guarda inalterable de un derecho o cosa, por un tiempo legal determinado, y, el medio son los recursos que cada una de las partes tienen para tornar efectivo el derecho o cosa, o quedar liberado de la obligación.-

En materia de obligaciones, la relación jurídica esta plasmada entre deudor y acreedor, donde el fin se expresa como tiempo legal de guarda inalterable de las acreencias del derecho; y medio, serán los recursos que aquel tiene para lograr hacerse de su acreencia.-

En materia tributaria acontece una situación similar, entre el contribuyente, y, el fisco, donde la particularidad consiste, quien asume el carácter de acreedor es normalmente el fisco, pero también puede el contribuyente asumir el rol de acreedor (caso de repetición).-

Es cierto, además, la realidad importa evolución y modificación del contexto y, las condiciones, bajo estas pautas cambiantes requieren el mantenimiento del equilibrio para evitar la desproporcionalidad. Por lo tanto, la razonabilidad indica, si varían las condiciones requiere, por lo menos, la revisión de las normas.-

La guarda inalterable de la acreencia, a la cual se ha hecho mención, es parte de la relación jurídica tributaria fisco – contribuyente, donde las condiciones cambiantes de la realidad inciden; y, hoy se aprecia en los fiscos, productos de los fenómenos de globalización, comunicación e informática, cambios notorios en sus estructuras y capacidad de gestión.-

Por lo tanto, estas modificaciones admiten, desde el principio de razonabilidad, una revisión de los plazos, para una mayor y más eficiente relación jurídica tributaria proporcional y por ende justa y equidistante entre las partes.-

4. LEGISLACIÓN

En este pasaje del trabajo, amerita hacer algunas citas legales para precisar los argumentos que fundan las conclusiones de este trabajo.-

4.1. Constitución Nacional

Los argumentos que sustentan las posiciones controvertidas encuentran fundamento entre otras normas, las constitucionales; razón por la cual, merecen su cita, por ello, se agrupan de la siguiente manera:

4.1.1. Organización constitucional provincial: El magno ordenamiento establece una serie de preceptos, que rigen las pautas generales sobre la organización constitucional, y algunas premisas respecto a la materia tributaria. Entre ellos cabe citar el artículo 5, el cual establece “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.-

El artículo 123 de la C N, dice “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.-

4.1.2. Relación Nación Provincia, normativas sobre facultades: El ordenamiento constitucional a partir de la delegación de facultades, previstas en el artículo 126 de la C N, donde expresamente se establece “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden...dictar los códigos Civil...después que el Congreso los haya sancionado...”, concordante con este precepto el artículo 75 inciso 12, prevé en el marco de las facultades del Congreso de la Nación “Dictar los códigos Civil...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...”.-

Entender el significado y alcance que se le ha otorgado a la expresión "...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...", es remontarse a los debates constitucionales de la época de la sanción (1853), donde se sostuvo las siguientes consideraciones, una primera, está referida a la relación con el ordenamiento constitucional de Estados Unidos, marcando la diferencia por dos razones, una, se contaba con un cuerpo de leyes en los Estados del norte; dos, los Estados del norte no renunciaron al dictado de estos códigos.-

En contraposición las características de las provincias argentinas, imponían que nuestro ordenamiento se sustente sobre la base de entender que dejar en facultad de las provincias es producir un laberinto indescifrable de leyes múltiples, aspecto del ordenamiento español que motivó fuerte críticas. A ello se debe agregar "La federación argentina, al contrario, era formada por muchas provincias atrasadísimas unas, despobladas otras, todas separadas entre sí. Las tradiciones y el personal del foro estaban reconcentrados en Buenos Aires y Córdoba" (Conf. Miguel Ángel Eurnekian, Tratado de Derecho Constitucional, t. IV, p. 489, Ed Depalma).-

La doctrina ha expresado "...esta cláusula constitucional opera como limitante de la potestad tributaria provincial y municipal, con cuyo ejercicio no podrá resquebrajarse la unidad asegurada al derecho de fondo" (Conf. Enrique G. Bulit Goñi: Constitución Nacional y Tributación Local, t.1, p. 548, Ed Ad Hoc).-

4.2. Código Civil

El Código Civil merece la cita del siguiente precepto: "Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos:... 3) De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos" (artículo 4027, inciso 3 del Código Civil).-

4.3. Proyecto de reforma del Código Civil

El artículo 2562, prevé el acortamiento a dos años de la prescripción liberatoria en materia fiscal.-

4.4. Régimen Nacional de Prescripción

El régimen nacional de prescripción tributaria se rige por los artículos 56 a 69 de la ley 11683, y no se ha caracterizado por una trayectoria pacífica en materia de prescripción, así cabe mencionar algunas particularidades, el caso de la suspensión de la prescripción motivados por leyes especiales y circunstanciales (20.626, 20.904, 23.495, 24.587. 26.476); otro caso es la ley 11585, que establecía el plazo de diez años, pero que con la nominación de impuestos a los que le son aplicable la ley 11683, prácticamente cubrió el espectro, reemplazando aquel extenso plazo; existieron plazos diferenciales ya fuera que se tratara de la prescripción del Fisco, respecto de la del contribuyente, anteriormente se llegó a admitir la distinción y el plazo para este último era de dos años, mientras el del Fisco cinco años.-

Los plazos en materia nacional son superiores a lo establecido por el Código Civil, sin embargo por la vigencia del criterio de especialidad, que rige en la interpretación de las leyes, los plazos reconocidos de aplicación, por la doctrina y la jurisprudencia, son los que dimanar de la ley 11683.-

Abonando esta aseveración cabe citar las expresiones de la Corte cuando dijera “el carácter supletorio instituido por el artículo 11 de la ley 11683 (hoy artículo 1) de las normas contenidas en el Código Civil no rige cuando la literalidad de las normas fiscales excluye los principios civiles o estos no devienen adecuados para dilucidar problemas impositivos” (causa “Tacconi y Cia S A c. DGI”, CSJN, 03-08-1989, ED 137:769).-

En general, el criterio que se desprende de la norma citada, y la interpretación de la Corte; significa, en caso de legislarse la temática en el marco del ordenamiento tributario, es de aplicación este, y solo se recurre al Código Civil, cuando la cuestión no encuentra repuesta adecuada en la ley tributaria. Por estas razones, cabría admitir algún planteo respecto de la particularidad del conteo del plazo, previsto en la ley 11683, en su artículo 61, donde los plazos tienen inicio el 1 de Enero del año siguiente al vencimiento de la obligación; o el caso, de la excepción prevista para los contribuyentes no inscriptos, que debieron haberse inscripto por darse los presupuestos que imponen las obligaciones fiscales, según el inciso b) del artículo 56.-

4.5. Régimen Provincial de Prescripción y su extensión al municipal

En general, estos regímenes se encuentran legislados en los Códigos Fiscales, y en general, se advierte la misma metodología que en materia nacional; como ejemplo, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en materia de prescripción establece en los artículos 157 a 161, el plazo es de cinco años, el cual rige a partir de las obligaciones vencidas el 1-1-1996, con anterioridad, rigió otro régimen con plazo mayores de cinco años, el conteo del plazo tiene similar característica al nacional (artículo 159 del Código Fiscal PBA).-

Sin embargo, en esta materia se produce una particularidad, que no se da en el orden nacional, donde prima el principio de especialidad, prevaleciendo el tributario por sobre el civil, por cuanto la norma tributaria, como el ordenamiento positivo privado, son del mismo rango.-

En el régimen provincial, en cambio se aplica el principio constitucional, jerarquía de las normas, el cual se desprende del ordenamiento constitucional, en particular el artículo 31 de la Constitución Nacional, por el cual las normas provinciales están subordinadas a las leyes nacionales.-

En materia de prescripción, sin embargo no es tan pacífica la cuestión y los pronunciamientos jurisprudenciales no muestran uniformidad en la materia, ni acatamiento a los pronunciamientos del superior.-

Dos argumentos confrontan ante esta disidencia jurisprudencial, por una parte, criterio mayoritario, **subordinación de las normas provinciales a las nacionales**, el cual está fundado en la primacía de la legislación nacional, según preceptos constitucionales, como son el citado artículo 31, y los que se refieren a la delegación de poderes que han hecho la Nación en las Provincias, artículo 121, 124, 125, y en particular el artículo 126, el cual dice “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación, No pueden ... ni dictar los códigos Civil ...”, concordante con ello el artículo 75, que se refiere a las facultades del Congreso en su inciso 12, dice expresamente

“Dictar los códigos Civil ...”, con lo cual como lo sostiene la doctrina “las leyes nacionales de derecho común son aplicadas en jurisdicción provincial por los jueces locales” (Conf. Helio Zarini Constitución Nacional, p. 285, Ed. Astrea 04-1996).-

Por lo tanto, se concluye, la primacía y por ende la relación es de subordinación del ordenamiento provincial al ordenamiento nacional, aún, cuando hubiera regímenes similares en ambos orden (diferencia sustancial con el régimen nacional de Prescripción).-

Este criterio fue validado en un reciente fallo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, donde estableció, la prescripción en materia de impuestos, en el caso eran municipales, pero lo hizo extensivo a los provinciales, prima la legislación civil (Conf. “Filcrosa S A s/Quiebra s/Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda”, 30-09-2003, la ley on line).-

El otro criterio, **aplicación de la normas locales de prescripción**, hoy minoritario sustenta el andamiaje y apoyatura en la concepción que las Provincias, por aplicación del artículo 5 y 123 de la Constitución Nacional, se rigen por su propia constitución, por consecuencia tiene su propia organización política, por ello debe proveerse sus propios recursos; bajo ese marco conceptual, como tiene facultad de sancionar impuestos, lógica y obviamente tiene facultad de cobro, con lo cual se entiende que también tiene atribuciones para dictar las normas referidas a los medios para hacer efectivo los impuestos, que abarca los plazos de prescripción (del fallo de Cámara en la causa “Filcrosa S A s/Quiebra s/Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda”, 30-09-2003).-

4.6. Diferencia entre Régimen de Prescripción tributaria nacional y provincial o municipal

La prescripción tributaria en materia nacional se rige por lo establecido en la ley 11683, mientras que en materia provincial dimana de los Códigos Fiscales de cada Provincia, aunque supeditado a lo que se encuentra establecido en el Código Civil, por las razones jurisprudenciales que son citadas en este trabajo.-

En general ha habido una tendencia a homogeneizar el criterio nacional, con el provincial, y se ha seguido por norma genérica, cinco años, y el conteo desde el 1 de Enero del año siguiente en el cual vence la obligación tributaria, expresión esta que en general significa: los hechos imposables correspondientes al año 2000, si la declaración jurada vence en el mes de Abril del año siguiente (año 2001), el conteo del plazo de prescripción comienza a contarse el 1 de Enero de 2002, y fenece el 31 de Diciembre de 2006. Es importante aclarar, en el caso del impuesto IVA, por entenderse que el régimen general de declaraciones juradas mensuales, los períodos son mensuales, con lo cual a manera de ejemplo cabe decir que los hechos imposables acaecidos Abril de 2000, se liquidan con la declaración jurada de Abril del 2000, que vence en mayo de 2000, y el conteo del plazo de prescripción comienza a contarse desde el 1 de Enero de 2001, y fenece el 31 de Diciembre de 2005.-

Las provincias deben distinguirse entre las expresiones legales y los criterios jurisprudenciales donde existen diferencias apreciables.-

Según la legislación nacional, las obligaciones vencidas en Abril de 2001, el plazo se cuenta desde el 1 de Enero de 2002 y vence el 31-12-2006.-

Según el criterio jurisprudencial aplicado a las provincias el inicio del plazo de la prescripción lo da el mero vencimiento de la obligación, ergo: una obligación vencida el mes de Abril del 2001, el plazo de prescripción culmina el mismo día de Abril de 2006.-

La diferencia, sin duda, es sustancial entre el régimen vigente en el orden nacional, y el que surge de compatibilizar el orden provincial y el Código Civil.-

4.7 Consideraciones de la Comisión Federal de Impuestos

La Comisión Federal de Impuestos emitió una Resolución Declarativa, con fecha 31 de Agosto de 2012, por la cual emite opinión, respecto del acortamiento del plazo en la prescripción liberatoria manifiesta, en el proyecto del Código Civil. En dicha declaración, esgrime como fundamento, para la no aprobación del plazo de dos años de prescripción, la dificultad en la cual se encuentran los fiscos provinciales para llevar a cabo el proceso de verificación, fiscalización, determinación tributaria, y, el consecuente agotamiento de la vía administrativa y dejar luego expedita la ejecución fiscal, únicos medios admisibles en el sistema republicano para el reclamo compulsivo de las deudas fiscales.-

La Comisión, en su argumentación, no hace mención respecto de la evolución de las nuevas realidades sobre la capacidad informática, y, el conocimiento instantáneo de los hechos, más las interconexiones entre los fiscos. Aspectos, que ameritan consideración, por ser hoy, fundamento de la tendencia a la reducción del plazo.-

i. 5. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE INTERPRETACIÓN **ii.**

El ordenamiento jurídico vigente en materia de prescripción tributaria provincial plantea diferentes interpretaciones jurisprudenciales; diferencias que pueden encasillarse en las llamadas tesis *iusprivatista* o limitación del plazo; y la otra tesis *iuspublicista* o plazo extendido.-

En el desarrollo de ambos criterios de interpretación se han tratado de agrupar los argumentos que emergen de los pronunciamientos jurisprudenciales que seguidamente se enuncian: a) “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003, a favor de la limitación temporal; b) “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, S C J P B A, 30 de Mayo de 2007, por la Provincia de Buenos Aires, también a favor de la limitación temporal; c) “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro”, T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003, donde se pronunció en sentido contrario.-

Los fallos Filcrosa, como Cooperativa Provisión de Almaceneros Minoristas de Punta Alta, ameritan destacarse los aportes que significan los votos en disidencia.-

5.1. Tesis iusprivatista o limitación del plazo de prescripción

Esta tesis niega a las provincias, la posibilidad de fijar plazos de prescripción en las acciones relativas a los créditos fiscales. Este criterio, encuentra su pilar de sustentación en la jerarquía de las normas y la delegación de facultades de las provincias a la Nación, más allá de otros argumentos, que ameritan la consideración, por su riqueza.-

5.1.1. Jerarquías de las normas: El artículo 31 de la Constitución establece, como principio general, la subordinación de las normas provinciales a los ordenamientos nacionales. Pero, la relación entre ambos niveles estadales, no abarca la totalidad del los espectro normativo, por cuanto esta subordinación es restrictiva; y la restricción surge de los preceptos constitucionales, por los cuales las provincias sobre determinadas materias o institutos delegaron la facultad de dictar normas a la Nación.-

La jurisprudencia ha reconocido esta relación jerárquica, y, en el carácter de planteo ha dicho lo siguiente "...no es hecho controvertido en autos que, dentro del régimen de competencias asignado por la Constitución Nacional, 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 artículo 75, inciso 12, de la misma Constitución." (Conf. considerando 4 del voto por mayoría en "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda", CSJN, 30-09-2003).-

Para luego, en el considerando siguiente, expresar, es una cuestión resuelta desde hace tiempo, y así expresa sobre la mentada delegación "...esa cuestión ya ha sido resuelta por esta 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 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; 285:209 y 320:1344)." (Conf. considerando 5 del voto por mayoría en "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda", CSJN, 30-09-2003).-

Luego, se enuncian argumentos, tales como, es privativo de la Nación sancionar las normas legales entre acreedores y deudores; las provincias incurren en el contradictorio al dictar normas que no respetan el ordenamiento jurídico nacional; distingue las normas sobre prescripción, respecto de las normas tributarias y considera, que son compatibles, en concordancia con la finalidad de lograr un sistema homogéneo legislativo, y, sustentar, las relaciones entre Nación y provincias conforman una unidad política. Argumentos que han llevado a expresar "...como consecuencia de tal delegación, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias — ni a los municipios— dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344)". Se agregó, las consecuencias de admitir la

prescripción como una cuestión general del derecho, y no una particularidad del derecho público, no enerva el reconocimiento de las facultades que ostentan las provincias, expresando por ello "...lo expuesto no importa desconocer que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal (Fallos: 311:100; 314:312; 317: 1195; 322:2817, entre muchos otros), sino determinar el alcance del que sí lo ha sido, para lo cual debe tener presente que la referida delegación tuvo por finalidad el logro de un sistema homogéneo de leyes que, sin desmerecer el poder de aquéllas de crear obligaciones destinadas a garantizar su subsistencia y autonomía, contribuyera al inequívoco propósito de los constituyentes de generar, entre los estados provinciales que mediante la Constitución se congregaban, los fuertes lazos de unidad que eran necesarios para otorgarles una misma identidad.", (Conf. considerando 9 del voto por mayoría en "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda", CSJN, 30-09-2003).-

5.1.2. Potestades fiscales: compatibilidad Nación – Provincias: Las potestades fiscales es uno de los sustento de las provincias, y, propicia su autonomía; sin embargo, a partir de la estructura de nuestra organización constitucional, no cabe sostener, que se puede incurrir en avasallar derechos reconocidos en el orden nacional. Ergo, el límite es precisamente la consecuencia de la norma, avasallar derechos reconocidos en el ordenamiento nacional (en el caso sería concluir el plazo al reclamo de acreencia a los cinco años).-

Al respecto se ha dicho "...si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía —inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse—, debe recordarse que, como en materias semejantes lo estableció esta Corte, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional (doctrina de Fallos: 176:115; 180:96; 183:143; 200:444; 203: 274; 211:945; 220:202; 226:727; 227:100; 268:544; 276:401; 282:20; 284:319; 285:209; 301:709; 304:163; 316:2182, entre otros).", (Conf. considerando 11 del voto por mayoría en "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda", CSJN, 30-09-2003).-

5.1.3. Prescripción: sustento constitucional del Instituto: La prescripción es considerada un instituto del derecho general, y esa comunión extendida a todas las ramas del derecho emerge del propio concepto (rige las relaciones entre acreedor y deudor con origen en la temporalidad). Por consecuencia, con buen criterio se sostiene, este instituto es una cuestión común a todos los habitantes de la Nación, por ende es razonable admitir que está comprendida en las facultades delegadas de las Provincias a la Nación (artículo 126 C N), por remisión del criterio general (artículo 121 C N, lo que no se delega es propio de las Provincias) y por lo tanto comprendida en la específica facultad del Congreso de la Nación (artículo 75, inciso 12 C N).-

Bien lo ha expresado la doctrina "...no importa...impulsar criterios centralista o unitarios, en términos que ya hasta han perdido todo significado, ni negar que cada provincia pueda definir con libertad su estructura tributaria, o el régimen de sus municipalidades, tanto en los aspectos sustantivos como procesales. Importa, solamente, aplicar el sentido común, reconocer la necesidad de improntas comunes mínimas para la normativa nacional y local, elementales, imprescindibles, esenciales, en todo federalismo razonable, y advertir que con el tironear irreflexivo, en la disputa cotidiana

por las migas pierden todos los niveles” (Conf. Bulit Goñi, Enrique G.: La cláusula constitucional de los códigos y la prescripción de tributos locales: dos importantes fallos, la ley on line).-

Al respecto, la jurisprudencia ha expresado “...en ese marco, debe tenerse presente que del texto expreso del citado art. 75, inc. 12, de la Constitución deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos (Fallos: 320:619, entre otros), es claro que la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos modos de extinción (Fallos: 320:1344).”, (Conf. considerando 12 del voto por mayoría en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

En cuanto al carácter comunitario del derecho otorgado a la prescripción, la Corte expresó “...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, éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.”, (Conf. considerando 6to. del voto por mayoría en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

En un fallo provincial el doctor Negri, pone énfasis en la regulación civil del instituto de la prescripción liberatoria, y destaca lo expresado por la Cámara, en el sentido, no es entendible que por haber reservado las provincias la facultad de determinar hechos impositivos, y sancionar los regímenes de los tributos, también incursionen en aspectos propios de la regulación general de las obligaciones, destacando un aspecto de índole práctico como es la pasividad de los acreedores en desmedro, obvio es decir, de la inseguridad del deudor. Más, cuando importa, dejar de lado preceptos constitucionales, que conforman la esencia de nuestra organización nacional (jerarquía de las normas, artículo 31; y delegación de facultades provinciales en la Nación, inciso 12 del artículo 75, ambos del magno ordenamiento).-

Al respecto expresa “...estimo de interés hacer referencia a la ubicación del instituto de la prescripción liberatoria en el Código Civil, puesto que al determinar la modificación sustancial de un derecho por el transcurso del tiempo y la inacción del titular, si bien predicable de toda clase de derechos privados de índole patrimonial, el instituto que nos ocupa, posee clara inserción en el marco jurídico obligacional.”, y agrega “Por tratarse...de un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, compete al legislador nacional su regulación con exclusión de otra norma provincial que se oponga a su contenido (artículos 31 y 75 inciso 12, C. N.)”, y concluye “...en ese marco...juzgo correcta la aplicación del artículo 4027 inciso 3 del Código Civil en tanto prevé una prescripción abreviada para todo lo que debe pagarse por años o por plazos periódicos más breves; tal el caso del impuesto a los ingresos brutos que el deudor debe afrontar con sus recursos ordinarios.” (Conf. “Cooperativa

Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, S C J P B A, 30 de Mayo de 2007, considerando 2, del voto del Dr. Negri, la ley on line).-

5.1.4. Seguridad Jurídica: Este instituto, por regular los efectos, que tiene sobre las relaciones entre deudores y acreedores emergentes de las obligaciones, importa necesario concretar una relación armónica entre los diferentes ordenamientos, hecho este, que permite otorgar seguridad jurídica a las partes en el comportamiento a seguir (en particular el que se refiere a los administrados).-

Al respecto se ha expresado “...desde otra óptica, cabe tener presente que, en tanto modo de extinguir las acciones, este instituto involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad cuya inclusión dentro de tal delegación no se discute. En ese marco, y del mismo modo en que esa razón ha justificado la regulación por la Nación de los distintos modos de extinción de las obligaciones —sin que ello obste a su aplicación en el ámbito de materias no delegadas—, idéntica solución debe adoptarse respecto de la prescripción, desde que no se advierte cuál sería el motivo para presumir que, al dictar la Constitución, las provincias hayan estimado indispensable presupuesto de sus autonomías, reservarse la posibilidad de evaluar los efectos de la propia desidia que ésta lleva implícita. Si se sostuviera lo contrario, a igual conclusión debería arribarse con referencia a aquellos otros modos extintivos de innegable similitud en cuanto a la efectividad de la ejecución de las obligaciones, con la consecuente incertidumbre que ello aparejaría en materias que, como ésta, comprometen seriamente la seguridad jurídica.”, (Conf. considerando 7 del voto por mayoría en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

La doctrina ha manifestado “La prescripción liberatoria desempeña un papel de primer orden en el mantenimiento de la seguridad jurídica. El abandono prolongado de los derechos crea la incertidumbre, la inestabilidad, la falta de certeza en las relaciones entre los hombres. El transcurso del tiempo hace perder muchas veces la prueba de las excepciones que podría hacer valer el deudor. La prescripción tiene pues una manifiesta utilidad: obliga a los titulares de los derechos a no ser negligentes en su ejercicio y pone claridad y precisión en las relaciones jurídicas. En interés del orden y de la paz sociales conviene liquidar el pasado y evitar litigios sobre contratos o hechos cuyos títulos se han perdido y cuyo recuerdo se ha borrado” (Conf. expresiones del Dr. Guillermo Borda, citadas por Horacio Ziccardi: Prescripción, 75º aniversario de la Ley 11683, p. 517, Edicon, Fondo Editorial C P C E C A B A).-

5.1.5. Efecto económico de una prescripción extendida: La extensión de los plazos importa efectos negativos que ameritan la crítica doctrinaria por cuanto es un respaldo a la desidia.-

Al respecto es interesante un pasaje del voto del Dr. Negri, donde hace mención sobre la desidia del acreedor, en este caso, importa una acumulación de deuda para el deudor, que luego se torna difícil, cuando no imposible su pago, por la cuantía a que da lugar, y me permito agregar dos cuestiones, una, se torna en una causal de planes de regularización para facilitar el cumplimiento; y, dos, también merece destacarse, la desidia impuesta por los plazos extensos, ameritan la crítica en el sentido que esa acumulación de acreencia, debe ser preservada, tanto del valor inconmensurable social que tiene la hacienda pública, como la pérdida de valor por los efectos inflacionarios, o

la corrosión que significan las medidas de recuperación instrumentadas, a través de los planes de regularización. Al respecto manifestó “Entiendo que la abreviación tiende a evitar que la inactividad del acreedor ocasione trastornos económicos al deudor como consecuencia de la acumulación de un número crecido de cuotas, fundamento perfectamente aplicable al caso de autos.” (“Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, S C J P B A, 30 de Mayo de 2007, considerando 2, del voto del Dr. Negri, la ley on line).-

La doctrina ha puntualizado causales de la acumulación. En este sentido cabe citar “Es muy claro: con intereses del 2 %, 3 % o 4 % mensual acumulativo, con multas a veces automáticas de hasta 500 %, y con el anacrónico solve et repete de por medio dejar que la deuda tributaria se acumule en cabeza de contribuyente solvente se presenta como un negocio financiero incomparable, que suele tapar la abulia de los organismos recaudadores y que finalmente da lugar a reclamos varias veces millonarios que, ante la segura inutilidad de las instancias administrativas, a la conocida situación de la justicia, y a la referida exigencia del pago previo para acceder a ella, empuja aún al más conocido de su derecho hacia las facilidades, moratorias, condonaciones, regularizaciones, blanqueos, etc.” (Conf. Bulit Goñi, Enrique G.: La cláusula de los códigos y la prescripción de tributos locales: dos importantes fallos contrapuestos, la ley on line).-

5.1.6. Igualdad: Los plazos de prescripción son causal de afectación, y así lo señala el Dr. Negri, donde en su voto se refiere al principio de igualdad, donde considera en primer lugar, el por entonces artículo 119 del Código Fiscal, importa una discriminación incompatible con el principio de igualdad; y agrega, las situaciones creadas por la legislación fiscal provincial importan crear diferencias entre los deudores, ubicando a unos con más ventajas que a otro. En este sentido ha expresado, en relación con la norma “...el artículo 119 del Código fiscal sienta las bases para una discriminación incompatible con el principio de igualdad.”; y en relación con la ventaja de unos deudores respecto de otro, expresó “Desde otra perspectiva, no es un dato menor que la legislación provincial haya variado en más de una oportunidad en lo que concierne al plazo de prescripción en materia tributaria. En la ley 9204 ese plazo era de cinco años luego con la ley 10.857 (publicada B.O., 22 – 12 -1989) fue duplicado. En la actualidad y desde el año 1996 –mediante ley 11.808 (publicada B. O., 10 -07-1996)- el plazo en cuestión es nuevamente el quinquenal.”, agregando “...el artículo 119 del Código fiscal -a diferencia del 118 que prevé el transcurso de cinco años para considerar operada la prescripción - establece plazos prescriptivos "escalonados" que van desde los 10 años hasta los cinco según sea el ejercicio fiscal durante el cual haya nacido la acción de la autoridad de aplicación para exigir el pago de las obligaciones fiscales.”, y prosigue diciendo “De ese modo, sin que se verifiquen circunstancias que así lo justifiquen, la ley coloca en situación considerablemente más ventajosa a algunos deudores del fisco que a otros. Adviértase que a más prolongada inactividad del estado recaudador al momento de sancionarse la ley que redujo el plazo en cuestión (1996) mayores perjuicios al deudor por la acumulación periódica de cuotas y por aplicación de plazos prescriptivos más extensos. Por el contrario, quienes incumplieron sus obligaciones fiscales en tiempos más próximos a la sanción de la ley que estableció el plazo quinquenal de prescripción se benefician con él o bien con plazos inferiores a los diez años (ver del 2do. al 6to. párrafos del artículo 119 del Código fiscal). Entiendo - en definitiva - que la situación descripta no sortea con éxito el análisis de razonabilidad que exige el control de la garantía de igualdad.”, y concluye, con referencia a antecedentes

jurisprudenciales nacionales, “Además, como ya fuera expresado en sentido similar por la Corte Suprema nacional (in re “Obras Sanitarias de la Nación c. Colombo, Aquilino”, sent. del 11-12 -1990), no se advierte la imposibilidad del ente recaudador de obrar con adecuada diligencia dentro de un plazo - no breve - de cinco años, en el marco del auxilio que proveen los sistemas informáticos a la hora de detectar la nómina de deudores a fin de promover las acciones legales correspondientes.” (“Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, S C J P B A, 30 de Mayo de 2007, considerando 2, del voto del Dr. Negri, la ley on line).-

La doctrina ha puntualizado discriminaciones y/o tratos inadecuados como por caso que “...las normas locales distingan entre inscriptos y no inscriptos, y establezcan una prescripción más larga para éstos, por la mayor actividad que puede demandar al fisco la localización de sus faltas, no es irrazonable...”; pero luego aclara que existen determinadas circunstancias que no deben contemplarse con la regla general enunciada y la solución que suele arbitrarse plantea una desigualdad que da lugar al injusto. La situación que reprocha es aquella que “...considere no inscripto a un sujeto que en la realidad de los hechos siempre estuvo exento, la mayoría del tiempo expresa y subjetivamente mencionado como tal por las ordenanzas fiscales de la Ciudad de Buenos Aires y que, con razón, o no, así se consideraba al ser requerido, de manera que no es equiparable a quien, debiendo inscribirse no se inscribe, es decir, se oculta” (Conf. Bulit Goñi, Enrique G.: La cláusula de los códigos y la prescripción de tributos locales: dos importantes fallos contrapuestos, la ley on line).-

5.1.7. Unicidad del ordenamiento: El ordenamiento jurídico es un conjunto de normas organizadas sobre la base de un sistema, el cual es tal, si cuenta entre sus características la concordancia, la integración, la congruencia, estabilidad, armonía, unicidad, por mentar algunos de sus tópicos, lo cual, hace que el conjunto adquiera la categoría de sistema. La unicidad es una de ellas, y en situaciones como transitó y transita la organización constitucional argentina se tornó necesario; y no por ello desmereció, ni agravió el principio federal de organización.-

Esta particularidad del sistema, impone, determinados institutos se admiten de aplicación al conjunto, en el caso, significa aplicarse al Estado nacional, provincial, municipal y comprende las relaciones del derecho privado.-

En relación a la unicidad, la Corte lo ha tomado como argumento, y en tal sentido ha expresado “...en ese marco, el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la involucrada en la especie.” (Conf. considerando 8 del voto por mayoría en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

A lo que se agrega, como otro fundamento, una visión práctica, y al respecto ha manifestado: “...es claramente más valiosa desde un punto de vista práctico, pues,

además de reflejar el propósito de los constituyentes de contribuir a la creación de aquellos lazos de unidad entre las provincias y sus integrantes necesarios para fundar la República, evita los peligros insitos en la dispersión de soluciones concernientes a institutos generales, que quedarían librados —pese a tal generalidad— al criterio particular de cada legislatura local.”, (Conf. considerando 16 del voto por mayoría en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003)

La unicidad por su parte la invoca como sostenimiento de la aplicación del justo, a los efectos de conciliar armónicamente el conjunto de normas, evitando con ello herir o incurrir en desviaciones equivocada; por ello expresó “...el conflicto planteado entre los alcances de ese poder y el contemplado en los artículos 121 y 122 de la misma Carta Magna, debe ser resuelto mediante una interpretación que permita integrar las normas supuestamente en pugna dentro del sistema ideado por el constituyente, sin establecer restricciones que no surjan de sus respectivos textos, ni sean derivación inequívoca de las materias que en cada uno se regulan.”; y agrega en el considerando 14 “...en el presente caso, esa inteligencia exige preservar el desenvolvimiento armonioso entre las autoridades nacionales y las provinciales, lo que deriva en la necesidad de lograr un razonable equilibrio entre las facultades de estas últimas de crear impuestos, y las que corresponden a aquéllas para establecer en todo el país un régimen único de extinción de las obligaciones.”; y prosigue su fundamentación en el considerando 15, al decir “...desde tal perspectiva, es claro que, confrontada la interpretación aquí sostenida con sus consecuencias, se advierte su aptitud para conciliar —sin desmerecer ninguno— los valores en juego, preservando de tal modo a dichas normas en sus fundamentos. Y ello pues mediante esa inteligencia se logra, sin mengua de la potestad legislativa nacional en materia expresamente delegada, resguardar la plenitud normativa de las provincias, que no sufre desmedro por la circunstancia de que, como todas las obligaciones, también las derivadas de sus tributos deban ajustarse al régimen general de prescripción establecido en los códigos de fondo, evitándose de este modo una atomización de pautas rectoras en esta importante cuestión.” (Conf. considerando 13 y 15 del voto por mayoría en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

Reiterando pronunciamientos anteriores, compatibilizan los distintos ordenes jurídicos partes del sistema, y admite la aplicación de la legislación civil al ámbito tributario. En esa interpretación expresa: “...esta Corte ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos: 190:98 y 321:174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (Fallos: 313:1366).”, prosigue “Tal doctrina es aplicable al *sub examine*, sin que obste a ello que el Tribunal haya limitado su vigencia a los supuestos en los que no existen normas específicas que regulen la cuestión de derecho público de que se trate, pues es claro que ese es precisamente el caso de autos, al carecer la norma local de aptitud para desplazar la aplicación extensiva de la disposición civil.”; y “Por lo demás, y si bien la Corte también ha exigido, como recaudo para la aplicación de esa doctrina, que se efectúen las discriminaciones que resulten impuestas por la naturaleza de lo que constituye la sustancia del derecho público, tal extremo se encuentra a salvo en el caso, dado que ninguna particularidad de éste demuestra que sus connotaciones específicas sólo resultarían atendidas si la acción de que se trata fuera sometida al mayor plazo

prescriptivo pretendido por la actora. Ello, con mayor razón, si se atiende a que —como ya fue referido— la prescripción es un instituto común al derecho público y al privado, lo que descarta el riesgo de que, por la vía de aplicar aquella norma, la cuestión sea juzgada a la luz de pautas indebidamente trasladadas a un ámbito que les es impropio.”, (Conf. considerando 17 del voto por mayoría en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003)

La Corte bajo el concepto armónico de unicidad, distingue el trato a dispensar a la materia tributaria provincial, respecto, de la materia tributaria nacional, haciendo extensivo la aplicación a aquella materia, del trato dispensado por la legislación civil al instituto de la prescripción, y las razones están fundada en la expresión “...de tal modo, sustentada 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 artículo 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.”, (Conf. considerando 16 del voto por mayoría en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

5.2. Tesis iuspublicista o la admisibilidad del plazo extendido

Esta tesis acuerda a la provincia la facultad de crear el impuesto y prever plazos de prescripción. Esta posición jurisprudencial sustenta en varios argumentos entre los que pueden enunciarse:

5.2.1. Autonomía de los poderes provinciales: La autonomía, significa considerar la primacía del ordenamiento tributario, sobre el ordenamiento que dimana del derecho civil, admitiendo este con carácter supletorio, es decir en aquellos aspectos que no han sido legislado por el ordenamiento tributario. Por ello, todo lo que está referido a la potestad tributaria, está regido por el Derecho Local. Es el Estado Provincial el que tiene poder de imperio para crear tributos, por consiguiente establecer las reglas a la cual el mismo se encuentra sometido.-

Para transitar por los fundamentos de la autonomía, varias son las consideraciones que así lo avalan, las cuales ameritan citarse, porque ilustra uno de los principales sustentos de la posición ius publicista. Un aporte, son las expresiones de los Dres. Petracchi y Maqueda, “Que tal limitación en modo alguno menoscaba la autonomía de las provincias”. Ello es así porque "el Gobierno Nacional no es un gobierno independiente de las provincias: es elegido, creado y costado por las provincias. Les pertenece del mismo modo que sus gobiernos locales; con la sola diferencia que, en vez de pertenecer a cada una aisladamente, pertenece a todas ellas reunidas en cuerpo de Nación. En vez de tener representantes sólo en la legislatura de su provincia, los tienen también en el Congreso Nacional; en vez de elegir gobernador, eligen gobernador para la provincia y presidente para la República. Uno y otro gobierno son hechuras del pueblo de cada provincia; en ambas delegan su soberanía; por conducto de uno gobiernan su suelo y por conducto del otro en toda la República. El Gobierno Nacional es un mecanismo por el cual los Riojanos, vgr., gobiernan en Buenos Aires, y viceversa...” (Juan Bautista Alberdi. “Organización de la Confederación Argentina. Elementos de Derecho Público Provincial Argentino”. El Ateneo. Madrid, 1913. Tomo I.2. VI, p. 302).” A lo que agregó en el considerando

siguiente “Que, con particular referencia a la extinción de las obligaciones impositivas, no se advierte qué motivos, relacionados con la sustancia, subsistencia, o con la extensión de los poderes de los gobiernos de provincia, exigirían que se considere de manera diferente, a los efectos de la desidia del acreedor y a la consiguiente liberación del deudor por el transcurso del tiempo, a aquella con la cual se examinan las obligaciones de cualquier otra clase. Si la autonomía de las provincias quedara afectada por la mera circunstancia de que, al ser personas jurídicas de carácter público, están sujetas al régimen común de las obligaciones, habría que terminar concluyendo, necesariamente, que el art. 33 del Código Civil es inconstitucional porque subordina los poderes locales a un régimen jurídico heterónomo, imponiéndoles limitaciones que les impiden ensancharse según su arbitrio individual. Pero está muy claro que esa no es la doctrina de esta Corte (Conf. Fallos: 320:1344; 322:2817 y sus citas).” (Conf. Considerando 12 y 13, del voto en disidencia de Petracchi y Maqueda en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

Merece agregar, siguiendo la línea del razonamiento sustentado en la autonomía provincial, las interesantes apreciaciones vertidas por el Dr. Lazzari, en su voto, en referencia a la aplicación del que, en su momento fue el artículo 119 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires expresó “...la Constitución provincial establece que la provincia de Buenos Aires tiene el libre ejercicio de todos los poderes y derechos que por la Constitución nacional no hayan sido delegados al Gobierno de la Nación (artículos 1 de la primera y 121 de la segunda)”; “Es así que atribuye a su Poder Legislativo la facultad de establecer impuestos y contribuciones, necesarios para los gastos de servicio público (artículo 103, inciso 1)”; “Conteste con ello la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto que las provincias tienen la facultad de darse las leyes y ordenanzas de impuestos locales y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 126 de la Constitución nacional, toda vez que, entre los derechos que constituyen su autonomía, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña (“Telefónica c/ Municipalidad de Luján”, fallo del 18-04-1997, en Fernández, Eduardo Abel, “El apremio. Su normativa procesal”, p. 42)”. (Conf., del voto en disidencia del Dr. Lazzari, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo’”; SCJ PBA, 30-05-2007).-

El Dr. Lazzari, haciendo hincapié en la autonomía provincial, hace un análisis de innumerables argumentos, fundando apartarse de lo resuelto en el fallo “Filcrosa” de la Corte. Invoca al respecto los siguientes argumentos sobre la autonomía del derecho tributario: “a) La ley común no puede aplicarse, porque legisla sobre materia de derecho privado, cuando en nuestro caso, la legislación tributaria provincial pertenece al ámbito del derecho público que las provincias no han delegado.”; “El Máximo Tribunal nacional, en el referido fallo, señala que no es argumentativo sostener, que las deudas impositivas no son de derecho privado, sino de derecho público para no aplicar el plazo prescriptivo regulado en el Código Civil (considerando 11, 13); sin embargo, omite explicar los motivos de esta argumentación cuando analizar la naturaleza pública de la deuda es tarea prioritaria, desde que aporta medios indispensables para su interpretación.”; “Sobre esto último, interesa recordar que la obtención de recursos es necesaria para la existencia del gobierno provincial, en miras de satisfacer las necesidades colectivas a que se destina la recaudación; con otras palabras, los impuestos

participan de la razón de ser del estado, que recurre a ellos para tener con qué cumplir sus fines (ver Bidart Campos, Germán, "Manual de la constitución reformada", T. II, Ediar, 1997, p. 158). Abstenerse de regular el plazo prescriptivo de las acciones fiscales, implicaría desconocer la importancia que tiene para la provincia la obtención de recursos; la limitación de su potestad regulatoria en este aspecto constituiría **un obstáculo** al ejercicio del federalismo. El modelo del régimen federal argentino apunta a sostener la unidad en la diversidad, por lo que la mentada legislación uniforme, sólo cabe en materias delegadas expresamente al estado federal (artículos 5, 123 y 126 de la Constitución nacional).”; “Incluso, aplicar el plazo de prescripción previsto en la legislación local conlleva reconocer en las legislaturas provinciales la facultad de decisión del mecanismo de gestión para recaudar impuestos en un determinado lapso, acorde con sus posibilidades de organización, el que puede variar de una provincia a otra, siempre dentro de la razonabilidad que permite este instituto, en el que el deudor no puede estar expuesto indefinidamente a la acción del acreedor.”; “En suma, la pauta de análisis para delimitar qué corresponde a la ley común y qué a la potestad del poder tributario provincial es el examen de la relación fiscal o tributaria como vínculo jurídico que se configura entre el estado y el sujeto afectado por el tributo. Si partimos de la idea de que los poderes de las provincias y los delegados a la Nación son definidos y expresos, vemos que la potestad tributaria reservada a la provincia no puede escindir la regulación de la prescripción.”

“b) Tampoco es argumento decisivo, tal como se afirma en el fallo citado, que la prescripción trate aspectos típicamente ligados con el derecho de propiedad, cuya pertenencia al derecho de fondo nadie controvierte. Este razonamiento peca por defecto, porque hay otros aspectos que corresponden al derecho provincial, aunque se relacionen con el derecho de propiedad.

Por ejemplo, en épocas de emergencia, se ha reconocido la dilación razonable en la ejecución de sentencia y nadie duda que ello tenga atingencia sobre el derecho de propiedad, pero tampoco se controvierte que la limitación en su ejercicio es producto de leyes provinciales, como por ejemplo la ley 11.192.

Otro supuesto es el del agente que continuó prestando servicios luego de que el contrato de empleo había concluido; no existiendo designación de autoridad competente, carece de derecho para lograr el reconocimiento de esos servicios por el Estado y el pago de los haberes. En otros términos, no puede aducirse enriquecimiento sin causa por parte del Estado, pues existe una disposición expresa de la ley – provincial - que niega derecho a quien presta servicios sin nombramiento regular (Conf. esta Corte **in re** "Blanco c/ Provincia de Buenos Aires", sent. del 07-07-1970; "El Derecho", 35-212). A todo esto, el principio de enriquecimiento sin causa está indudablemente presente en el derecho común.

Otras muestras de lo que venimos sosteniendo son las que desarrolla el fallo del Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ Dirección General de Catastro" (sent. del 17-11-2003), cuyos ricos contenidos paso a referenciar.”

“b1) La estrecha relación del instituto de la prescripción con el derecho adjetivo implica incluir este tema dentro de la facultad reservada por la provincia, la de regular el Código Procesal (Conf. Fundamentos de la doctora Conde sobre las relaciones que encuentra entre el derecho de crédito y su ejercicio en el proceso judicial).

“b2) Es importante destacar que, cuando en la norma constitucional citada se establece que es atribución del Congreso Nacional la de Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o

separados...’ se agrega ‘...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...’ -el destacado (la comilla simple) está ausente en el original; expresión que no deja lugar a dudas respecto de los alcances de las disposiciones contenidas en la legislación común y que permite afirmar que, desde el punto de vista del diseño constitucional argentino, la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el precepto citado" (voto de la doctora Conde)”;

“b3) Si los plazos de prescripción del Código Civil deben ser necesariamente aplicados, el propio legislador federal no podría fijar otros en las normas tributarias que dicta" (voto de la doctora Conde)”;

“b4)...si el Código Civil no se ha pronunciado expresamente acerca del plazo de prescripción de los impuestos, el Congreso de la Nación ha venido a agregar el régimen de prescripción de los tributos y resulta indiferente el libro o la carpeta en la cual haya incluido la norma (en esta caso una ley especial) para que esa regla esté vigente y aún sea aplicable en lugar de las reglas comunes del Código Civil, ya por razón de constituir legislación más moderna (‘lex posterior’) o por la más atendible razón de ser especial para una determinada área del Derecho (‘lex specialis’), (voto del doctor Maier)”

“b5) La proyección de los Códigos nacionales sobre el derecho tributario provincial es un tema que cabe conceptuarlo como una **zona de frontera**: “la prescripción como aquellas reglas relativas al ejercicio de las acciones (legitimación activa), a su extinción o a la extinción del deber jurídico, y varias otras referidas a las consecuencias jurídicas o a las sanciones viven en ese territorio... De tal manera, cuando el artículo 75 inciso 12 (numeración actual), menciona los diferentes Códigos de derecho material, tan sólo ha establecido una pauta de distribución de competencia legislativa entre la Nación y las provincias respecto del Derecho común, pauta que, interpretada racionalmente, no sólo debe obedecer al texto de los actuales artículos 121 y 126 de la C. N. -legislación local la regla, legislación nacional la excepción - , sino que, en el caso particular de los gobiernos locales, debe respetar las autonomías legislativas reconocidas... Conforme a ello, si el poder de legislación de ciertos tributos reside en las legislaturas locales, también el poder de ceñir a plazo ese deber tributario o su ejecución reside en la legislatura local creadora del deber, puesto que el artículo 75 inciso 12 de la C. N., no encomienda al Congreso la regulación exclusiva de la institución de la prescripción y su plazos, sino, muy por el contrario, le atribuye el poder de legislación sobre las relaciones civiles, de Derecho privado, aun cuando en esas relaciones intervenga el Estado (C. C., 3951)" (voto del doctor Maier). También en su voto se señala la inconsistencia de admitir que sólo deba existir un régimen de prescripción único en materia penal, pues "... ello impediría que, como sucede en la realidad, los plazos de prescripción de los deberes emergentes de un código de faltas, o de contravenciones, o del Derecho administrativo sancionatorio puedan ser regulados por las leyes específicas”;

“b6) La jurisprudencia referida –“Filcrosa”- no da cuenta de cuáles son las notas que definen a un "instituto general de derecho" y, consecuentemente, no establece una pauta de razonabilidad que permita distinguir los supuestos que quedarían comprendidos y excluidos de la definición. Como la consecuencia de la inclusión es el reconocimiento de la competencia excluyente del legislador federal para las que entran en el semántico del concepto, tampoco hay ninguna pauta de razonabilidad que explique - y menos aún que justifique - dicha atribución (voto de la doctora Ruiz)”;

“b7) Para desvirtuar que el Derecho de propiedad no resulta una guía constitucionalmente válida para ampliar o restringir el campo de la autonomía, como parece entenderlo la Corte Suprema de la Nación, cita como ejemplos el instituto de la cosa juzgada o la habilitación y clausura de comercios, los que pueden ser objetos de

regulación válida por las legislaturas locales, pese a la estrecha vinculación con el referido derecho (Conf., fundamentos de la doctora Ruiz)”;

“b8)...las provincias, cuando han delegado en la Nación la facultad de dictar los Código Civil y Comercial, no han querido delegar la de legislar en materia de facultades impositivas, ya que ella quedaba reservada a las provincias. Únicamente han delegado lo que expresamente establecieron. No hay en ningún momento una delegación expresa para que los Códigos Civil y Comercial legislen sobre la creación de las relaciones jurídicas tributarias y sobre elemento alguno de éstas...” (Conf. cita de Dino Jarach, “Curso superior de Derecho tributario”, 2ª Ed., t. I, capítulo VI; “Naturaleza e interpretación de las normas tributarias sustantivas”, párrafo 6; “Derecho tributario nacional y provincial ante el Derecho privado”, p. 299 y siguientes, en particular p. 300, Linceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1968; del voto del doctor Casás)”;

“b9) “No hay ni puede existir interferencia entre el derecho público y el privado, pues... la mayoría de los preceptos, clasificaciones y distinciones del Código Civil constituyen realmente derecho común, es decir vigente en todo el sistema jurídico... Esta doctrina concuerda con la sustentada por...(la) Corte...al poner de manifiesto los límites de la aplicación del Código Civil, restringido a las relaciones de orden privado, y su inadaptabilidad al campo del Derecho Público dentro del cual se halla comprendido el poder impositivo de las provincias añadiendo que como dicho poder no es delegable -por ser inherente a la soberanía -, si aquél hubiera rozado tal facultad la inconstitucionalidad se hallaría en el Código Civil y no en la ley provincial que prescindiera de tal limitación” (Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Derecho financiero”, t. I, capítulo II, párrafo 39, p. 72 y 73; del voto del doctor Casás)”;

“b10) Cabe añadir que en el ámbito del pensamiento tributario se registran opiniones, como la del profesor Rodolfo R. Spisso, que abonan la prescripción decenal en tal ámbito a partir del Código Civil ya que las obligaciones tributarias no revestirían carácter periódico, en tanto cada una de ellas sería independiente de las sucesivas (Conf. “Prescripción del Impuesto a las Actividades Lucrativas”, Impuesto, t. 27, p. 498 y siguientes)...Puede afirmarse que existe consenso en el sentido de que respecto de todos los tributos nacionales que no tiene un término fijado en leyes especiales, así como los provinciales y los municipales, la acción de cobro del impuesto (las multas o sanciones penales tienen un régimen distinto en ciertos casos), prescriben a los diez años, por aplicación del término general establecido en el artículo 4023 del Código Civil que rige para las acciones personales, como son indubitablemente, las de índole tributaria”; añadiendo más adelante que “...la referencia al artículo 4027 inciso 3 del Código Civil es impropia en materia tributaria (por cuanto) las obligaciones de este tipo no son de aquellas que se pagan por años y períodos más cortos; los tributos se aplican y perciben por cada año fiscal, no alterando su naturaleza anual el que puedan registrarse atrasos en su pago, pues, cada obligación es independiente de las sucesivas, por lo cual no pueden entrar en el concepto del artículo 4027 (Conf. “Prescripción de tributos municipales”, Impuesto, t. 25, p. 632 y siguientes, en particular p. 633 y 634)”;

del voto del doctor Casás.” (Conf., del considerando 6, voto en disidencia del Dr Lazzari, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo”; SCJ PBA, 30-05-2007).-

Un aspecto particular es el sentido dado por la Dra. Conde, cuando incurre en el análisis de las facultades impositivas de la Ciudad de Buenos Aires al momento de nacer la deuda impositiva reclamada; donde diferencia dos situaciones. Por una parte se plantea el régimen vigente anterior a la reforma constitucional de 1994, donde ha

expresado "...el régimen jurídico de la obligación tributaria en la Ciudad de Buenos Aires era regulado por leyes dictadas por el Congreso de la Nación, actuando como legislador local en ejercicio de la facultad exclusiva otorgada por el antiguo artículo 67 inciso 27 CN (actual artículo 75 inciso 30), y por las Ordenanzas Fiscales y Tarifarias emanadas del Concejo Deliberante, órgano local a quien el Congreso Nacional le delegó facultades legislativas en dicha materia.". Por otra parte luego analiza lo que ha traído aparejado la mentada reforma constitucional, expresando "...consagró la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires, confiriéndole facultades propias de legislación, con la única limitación derivada de las disposiciones de una ley de garantías de los intereses del Estado Nacional (artículo 129). Dicha ley 24.588, previó, expresamente, que la Ciudad -continuada a todos los efectos de la Municipalidad de Buenos Aires- tendrá facultades propias de jurisdicción en materia tributaria local (artículo 8). La Ciudad dictó luego su Constitución y en sus artículos 80 inciso 2° y 81 inciso 9, otorga a la Legislatura la potestad de legislar en materia fiscal y tributaria, con sujeción a los principios establecidos en el artículo 51, competencia que ejerció al dictar el Código Fiscal - ley 150 - y sus sucesivas modificaciones. En lo que respecta a la temática que nos convoca, tanto el Congreso Nacional, en uso de sus antiguas facultades como legislador local (ley 19.489), como la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires (ley 150 y modificatorias), han regulado la prescripción de las acciones y poderes del hoy Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos y demás contribuciones integrantes de su sistema rentístico. La naturaleza e importancia de las actividades económicas desarrolladas en el actual territorio de la Ciudad Autónoma ha requerido, desde antaño, la regulación de un sistema rentístico propio; lo que se configurara por medio de la acción del Congreso Nacional, cuando ejercía funciones de legislador local, y se continuara por el obrar de la Legislatura creada por el Estatuto que rige, desde el plano constitucional, la vida local. De lo expuesto se infiere que la Ciudad 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 artículo 75 inciso 2°, de la Constitución Nacional. Aún cuando se intentara adoptar una postura restrictiva de la autonomía, ella no encontraría -en este punto- sustento ni siquiera en la ley 24.588 que, como se viera, reconoce expresamente el ejercicio por los órganos del gobierno local de las facultades tributarias a las que alude."; y con ello desprende como indudable conclusión "(d) Dentro del ejercicio de las potestades tributarias autónomas es lógico que la normativa local pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad, entre otros factores." (Conf., voto de la Dra. Conde en "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro", T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003).-

Otras manifestaciones interesantes, por el sentido crítico de su contenido, son algunos de los pasajes del voto del Dr. Maier, donde consideró al criterio iusprivatista, como una injerencia notoria a las facultades reservadas a las provincias, dice: "Si tuviera razón la CSJN, con el fallo citado, entonces ocurrirían algunos inconvenientes, que no resultan "naturales" para el sistema federal de nuestro orden jurídico. Piénsese -tan sólo como ejemplo-, que la misma norma constitucional citada (artículo 75 inciso 12) no sólo menciona al CC, sino, también, al Código Penal y a otra variada legislación sustantiva. Conforme a ello, de resultar correcto el criterio de la CSJN, debería interpretarse, en paralelo, que en el país existe y tan sólo debe existir un régimen de prescripción penal y sus plazos. Ello impediría que, como sucede en la realidad, los

plazos de prescripción de los deberes emergentes de un código de faltas, o de contravenciones, o del Derecho administrativo sancionatorio puedan ser regulados por las leyes específicas. Así, los plazos de prescripción establecidos en los artículos 62 y 65 del Código Penal (como ejemplo: prescripción de la acción de delitos amenazados con penas privativas de libertad temporal, entre dos años como mínimo y doce años como máximo), y los motivos de interrupción y suspensión de la prescripción de la acción penal que él regula, desplazarían totalmente, por el mismo argumento de la inconstitucionalidad aquí examinado, a la institución que regulan los códigos de faltas o contravencionales, o el derecho administrativo sancionatorio, muchas veces de legislación local, en el sentido más circunscripto de municipal o vecinal, para aquellas provincias de organización jurídica federal interna. En el caso particular de la Ciudad de Buenos Aires, la prescripción regulada por el Código Contravencional (artículo 31) devendría, con ese razonamiento, contraria a la CN, 75 inciso 12, pues, como resulta natural y racional, esa regulación no acepta plazos tan extensos como los reglados por el Código Penal y determina sus propias formas de suspensión e interrupción del plazo, en atención a las características y fines de la legislación contravencional.”; agregando en el siguiente pasaje “3. Creo que el ejemplo basta para advertir cómo el criterio de la CSJN avanza peligrosamente por sobre las autonomías provinciales, en un sentido centralizador, impropio de nuestro orden jurídico básico (régimen federal). Pero adviértase que ese criterio también avanza, por repercusión directa -carácter transitivo-, sobre el control centralizado que la CSJN ejerce sobre las administraciones de justicia locales a través del llamado recurso extraordinario (ley 48, artículo 14), pues se arroga la interpretación de la legislación común, poder que las provincias, expresamente, negaron al judiciario nacional -salvo cuando las cosas o las personas caigan bajo su jurisdicción- y se reservaron como propio al tiempo de delegar su sanción en los órganos nacionales, regla que sí está contenida, precisamente, en el texto del artículo 75, inciso 12: “... sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; ...”. El sentido histórico de esa cláusula constitucional determina su significado y debe ser tenido en cuenta al momento de utilizarla. Ahora se puede apreciar la razón de ser –centralización - de la expansión desmedida de la CSJN y de los males que le son criticados desde hace tiempo, como desarrollo institucional de ese órgano nacional y con independencia de las personas que ocupan sus cargos (expansión de personal a cantidades casi increíbles hace apenas una décadas; expansión de casos en los cuales conoce por recurso, que superan varios millares; y expansión de recursos admitidos según variadas formas de procedencia impuestas por mecanismos que el mismo tribunal desarrolló; congruentemente, expansión de sentencias dictadas, cuyo número no permite encubrir el hecho de que muchas de ellas no responden al criterio personal de los jueces que integran el tribunal o a una deliberación real entre ellos, maguer su acierto o desacierto; expansión del atraso y morosidad, computable en años, y expansión de sus competencias comunes, no establecidas por la CN, como aquella derivada del Derecho previsional).” (Conf., voto de la Dra. Conde en “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro”, T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003).-

5.2.2. Autonomía del Derecho Tributario: Otro argumento mentado por la tesis iusprivatista son las referencias a la autonomía del derecho tributario, vieja

discusión doctrinaria que ha tenido innumerables expresiones, de la mejor doctrina, tanto nacional, como extranjera; tanto referida al derecho público, como al derecho privado; donde hoy hay una tendencia manifiesta a otorgar autonomía a esta rama del Derecho.-

En este sentido son interesantes las expresiones del Dr. Casas “A la fecha resulta prácticamente pacífica la aceptación de la autonomía dogmática del Derecho tributario respecto del Derecho civil, su “sumisión esclavizante” (Conf. Juan Carlos Luqui, “La obligación tributaria, parte primera: Ámbito jurídico-político de la obligación tributaria”, capítulo I, parágrafo II: “La cuestión de la autonomía”, p. 10 y siguientes, en particular p. 10, Depalma, Buenos Aires, 1989) pudo discutirse a comienzos del siglo XX, principalmente en Francia entre François Gèny (“Essais sur le droit fiscal” en *Revue de Science et Législation Financière*, 1928; y “Précis de Science et Législation Financière”, Dalloz, Paris, 1951) y Louis Trotabas (“Finances Publiques”, 2ª ed., Dalloz, Paris, 1967), como consecuencia de la entonces vigente preeminencia de los valores burgueses relativos a la libertad y al patrimonio individual que encontraban su mejor reducto en el Código Civil (Conf. Sáinz de Bujanda, “Sistema de Derecho Financiero”, t. I, volumen segundo: “Análisis estructural del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera”, título II: “Divisiones del Derecho financiero”, sección primera, capítulo IV: “Derecho tributario”, parágrafo D: “Autonomía del Derecho tributario”, subparágrafo b: “Derecho tributario y Derecho privado”, p. 172 y siguientes, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985).”

Prosigue luego “Más aún, frente a la postulación autonomista de Trotabas, el profesor Gèny se vio en la necesidad de reconocer, cuanto menos, el particularismo del Derecho fiscal, en tanto la ley tiene siempre plena libertad para organizar la actividad financiera y derogar al derecho común (la polémica entre los dos juristas franceses traducida por el catedrático español Juan Ramallo Massanet puede consultarse, bajo el título “Derecho fiscal frente al Derecho civil”, en la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, año 1973). Poco tiempo después, reproducida la disputa entre dos tributaristas -Antonio Berliri (quien sostenía que el mundo del Derecho constituye una unidad y que el ordenamiento jurídico no puede desmembrarse en parcelas) y Ezio Vanoni (para quien los preceptos fiscales como normas jurídicas poseen una clara singularidad por su contenido que le permite separarse del universo, dotándose de conceptos y regulaciones propias)-, la cuestión alcanzó equilibrada síntesis en el pensamiento de otro profesor italiano Achile Donato Giannini, para quien el Derecho tributario es una rama que goza de autonomía calificadora dentro del ordenamiento jurídico en tanto puede dotar a los institutos por él utilizados del contenido que estime más apropiado, sin perjuicio de lo cual, a pesar de la apuntada potencialidad, siempre que utilice conceptos provenientes del resto del plexo jurídico, puede proceder de dos maneras: a) darle un contenido diverso, aclarándolo en forma expresa; y b) no decir nada, en cuyo caso se deberá entender que el Derecho tributario se ha valido de la significación de los conceptos y alcance de los institutos de la rama jurídica de origen (Conf. Eusebio González García, “La interpretación de las leyes tributarias”, capítulo III: “Autonomía calificadora del Derecho tributario”, p. 29 y siguientes, en particular p. 32, Aranzadi, Pamplona, 1997).”

En la continuación del relato, el miembro del Tribunal se refiere a la recepción en Latinoamérica, al respecto expresa “La postulación referida fue tempranamente receptada en estas latitudes, y así, en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Montevideo en el año 1956, al tratarse el tema I: "Autonomía del Derecho tributario", se dejó consignado en las recomendaciones iniciales: "1. El Derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios; 2. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos ..." (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Estatutos. Resoluciones de las Jornadas, p. 21, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993).”

Menciona luego expresiones del Modelo de Código Tributario para América Latina y dice “En sentido concordante 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 puede acudir a los principios de otras ramas jurídicas, sin necesidad de seguir ningún orden predeterminado, ya que el Derecho tributario no es excepcional con respecto a ninguna otra rama jurídica en particular. Deberá, como dice el Código, recurrirse a los principios que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho tributario" ("Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario", Págs. 12 y 14, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967).”

Para recalcar luego en las apreciaciones de la doctrina tributaria argentina “Concretamente, dentro de la doctrina argentina, el temperamento autonomista, con matizaciones respecto a la extensión que se le brinda -comprendiendo el Derecho tributario e incluso abarcando al Derecho financiero- conforma la *communis opinio*, pudiendo citarse dentro de los autores que adscriben a dicha corriente a: Dino Jarach ("El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", 2ª ed., capítulo I: "El Derecho tributario sustantivo y su autonomía estructural", parágrafo 3: "El Derecho tributario sustantivo y su autonomía estructural frente al Derecho financiero y al Derecho administrativo; naturaleza del acto de determinación (accertamento)", p. 19 y siguiente, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971); Carlos M. Giuliani Fonrouge ("Derecho financiero", 6ª ed., t. I, capítulo II: "Nociones generales de Derecho financiero", parágrafo 39: "Derecho financiero y Derecho privado", p. 72 y siguiente, Depalma, Buenos Aires, 1997); Horacio A. García Belsunce ("La autonomía del Derecho tributario" en Estudios financieros, p. 235 y siguientes, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966); Francisco Martínez ("Derecho tributario argentino", capítulo I: "La autonomía del Derecho tributario", p. 17 y siguientes, Imprenta de la Universidad Nacional de Tucumán, Tucumán, 1956); y Manuel de Juano ("Curso de finanzas y Derecho tributario", Título I, capítulo VIII: "Relación del Derecho financiero con otras disciplinas", parágrafo 39: "Con el Derecho privado", p. 91 y siguientes, Molachino, Rosario, 1963)” (Conf., voto del Dr. Casás en “Sociedad Italiana de Beneficencia en

Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro”, T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003).-

El voto en disidencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación aporta argumentos respecto de este tópico y en este sentido dice “...es igualmente claro que las relaciones tributarias no se hallan totalmente regladas en la legislación provincial, y que no basta con apelar al carácter "autónomo" del derecho tributario (esto es, a la consideración que este derecho es independiente del derecho civil) para concluir que el régimen de las obligaciones impositivas se rige exclusivamente por las leyes locales. Afirmar esto último equivaldría a desconocer el contexto y el sentido histórico del debate entre "autonomistas" y "civilistas", para extraer de él conclusiones completamente ajenas a las ideas y propósitos de sus protagonistas.”.-

Prosigue luego puntualizando “...la tesis de que el derecho tributario es "autónomo" del derecho civil se refiere, desde sus comienzos a la necesidad de abandonar las categorías del derecho civil para la determinación de los hechos imponibles. Ese es el planteamiento de Enno Becker, autor de la ordenanza tributaria alemana de 1919 (Conf. su disertación del 14 de julio de 1939, en La Haya, traducida y publicada bajo el título "La elaboración autónoma de los principios del Derecho Tributario y su influencia en la interpretación de los convenios internacionales sobre doble imposición, en su evolución en Alemania". Estudios del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires. Año IV (1941), p. 452). Ese debate prosigue con la elaboración de una serie de principios extraídos de la exégesis de las leyes especiales, abrogatorias del régimen general del derecho común, cuya interpretación da lugar a la formulación de principios igualmente específicos. En síntesis, el debate entre "civilistas" y "autonomistas" se refiere, primero y sustancialmente, a la configuración técnico - jurídica del presupuesto de hecho del tributo; y, en segundo lugar, a un problema de interpretación de los principios contenidos en las leyes especiales derogatorias del régimen común en el seno de un mismo ordenamiento. Para los primeros, el derecho tributario debía acomodarse lo mejor posible al derecho común y gravar los fenómenos jurídicos tal como se manifestaran según éste; mientras que, para los segundos, de la ley escrita especializada en materia tributaria dimana un derecho positivo especializado y autónomo de aquél (Conf. Sainz de Bujanda. "Sistema de Derecho Financiero". Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1985. I. Volumen Segundo, p. 172 y siguientes, esp. 174, 179, y 185.)” (Conf. considerando 7 y 8 voto en disidencia de Petracchi y Maqueda en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

5.3. Relación en materia tributaria entre las normas de Derecho Privado y Derecho Público: Diferentes e interesantes conceptos se extraen de los distintos votos de estos fallos que se analizan. Este tópico amerita su inclusión por dar pié al análisis final. Por lo tanto se agregan expresiones de la minoría “...en el sistema jurídico argentino, las obligaciones impositivas no son otra cosa que obligaciones *ex lege*. De poco valdría caracterizarlas como obligaciones *ex lege* "de derecho público", en virtud de que la ley que las impone protege un interés público, en vez de un interés individual. Ese argumento ya fue contestado por Berliri, en los términos siguientes: "si bien la diversidad del interés en virtud del cual el legislador dispone que, al realizarse

determinado supuesto, Ticio debe pagar un impuesto con relación al interés considerado al disponer que, si se produce otro supuesto, Ticio debe alimentos a Cayo, influye sobre la naturaleza de la obligación, no se comprende —al menos como necesidad lógica— que tal diversidad influya también sobre la estructura de ambas obligaciones. Si tuviera que admitirse que la diversidad del interés tutelado por el legislador debe reflejarse necesariamente en la estructura de los medios de que éste se sirve...tendría igualmente que admitirse que la notificación de una citación entre dos particulares es diferente a la notificación de una citación entre un particular y la administración financiera" (Berliri, Antonio. "Principios de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1964. Vol. II, pág. 151). En el considerando 10 se expresó "...con un razonamiento similar Giannini destaca (con palabras aplicables al derecho argentino) que "...puede llegarse por tanto a la conclusión de que la deuda impositiva no es solo afín a la obligación del Derecho Civil, sino que es la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación lógica en el hecho de que no existe en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria de derecho público. Esta idea se relaciona con la otra, ya apuntada, según la cual la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado es una distinción instrumental, es decir, de medios y de institutos jurídicos, por lo que puede afirmarse, sin violentar la lógica, que la deuda impositiva constituye siempre, a pesar de formar parte de una relación que en su conjunto y en algunas de sus manifestaciones pertenece al Derecho Público, una obligación conforme al esquema tradicional del Derecho Privado" (Giannini, Achille Donato. "Instituciones del Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957, N° 33, p. 91). Pues, como explica ese autor, la potestad financiera del Estado no se manifiesta en la estructura de relación crediticia nacida de la obligación tributaria, sino tan sólo en la emanación de la ley que la origina.". Señala posteriormente en el considerando 11 "...las obligaciones impositivas no están enteramente regidas por las leyes provinciales, ni tampoco lo están enteramente por las leyes nacionales; todo depende de qué aspecto de la relación jurídica se trate en cada caso. Para ellas valen los mismos principios que se aplican a las demás obligaciones nacidas de las leyes provinciales: cuando resulte admisible permitir al Estado un comportamiento distinto del de un sujeto privado (como claramente sucede con la creación de tributo, la determinación de los hechos impositivos, y las formalidades y procedimientos de percepción), rige el derecho público local. Pero cuando, valorativamente considerada, la solución pueda encontrarse en el régimen común a todas las provincias, porque éste es idóneo para resolver el conflicto, la legislación nacional debe prevalecer." (Conf. Considerando 9 a 11 voto en disidencia de Petracchi y Maqueda en "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda", CSJN, 30-09-2003).-

Otras consideraciones a citar son los dichos del Dr. Casás "El punto de inflexión, a partir de un voto en minoría, viene constituido por el leading case: "Atilio César Liberti - sucesión" (Fallos 235:571), sentencia del 10 de agosto de 1956. Allí el entonces presidente del Tribunal cívico, doctor Alfredo Orgaz, en lo que aquí interesa, sostuvo en su disidencia: "Que...del hecho de que las provincias han delegado expresamente en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, no es legítimo deducir la voluntad de ellas de aceptar limitaciones a su potestad impositiva que resultan implícitamente de preceptos del Código Civil: todo lo que parece razonable inferir es que con aquella delegación lo que las provincias han querido es que exista un régimen uniforme en materia de relaciones privadas. El Código Civil no es limitativo del Derecho público ni tampoco un Derecho subsidiario de éste, al menos en su

generalidad: el principio es, como se ha dicho, el de que 'cada sistema de Derecho ha de suplirse por sí mismo y, por tanto, una laguna aparente en el sistema del Derecho público no debe suplirse por vía de analogía aplicando prescripciones del Derecho privado, sino que ha de llenarse con preceptos emanados del sector del Derecho público' (Fritz Fleiner, "Instituciones de Derecho Administrativo", § 4, p. 47; Ed. Labor, 1933; además, Mario Pugliese, "Instituciones de Derecho Financiero", p. 27; Fondo de Cultura Económica, México, 1939; etc.). La mayoría de los preceptos, clasificaciones y distinciones del Código Civil no es, por consiguiente, susceptible de ser trasladada al Derecho público; sólo una parte menor de aquellos constituye realmente 'derecho común', es decir, vigente en todo el sistema jurídico. Pero esta situación excepcional revela por sí misma, como es obvio, que la transferencia de normas del Código Civil al Derecho financiero, por ejemplo, debe hacerse con grandísima cautela, y que no es bastante al efecto que esas normas se hayan dictado por el Congreso de la Nación en ejercicio de sus facultades propias. La legislación común de los artículos 67 inciso 11, y 108 de la Constitución nacional, en lo que respecta a los Códigos Civil y de Comercio, es casi toda de Derecho privado; el Derecho público, situado como está en otro plano, puede desembarazarse de las figuras y de los conceptos de aquellos códigos y resolver sus problemas propios de acuerdo con sus necesidades y su lógica peculiar.”

Prosigue destacando la amplitud de poder de las provincias, y al respecto dice “Que siendo, como queda dicho, innegable el poder amplio de las provincias para establecer impuestos, sin otras limitaciones que las que establece la Constitución, ninguna restricción que se invoque de otras leyes, como el Código Civil, puede trabar el ejercicio de ese poder en cuanto a la materia misma de la imposición: 'la elección del objeto imponible -dijo anteriormente esta Corte- es del resorte propio de ella (la provincia) y nada tiene que hacer el Código Civil acerca de su imposición fiscal' (Fallos 174, 358). Tampoco las demás circunstancias concretas del impuesto pueden tener otras limitaciones que las provenientes de la Constitución: '... sobre las bases de las restricciones constitucionales, pueden (las provincias) establecer impuestos y determinar los medios de distribuirlos, en el modo y alcance que les parezca mejor; y en el ejercicio de su poder soberano, pueden adoptar cualquiera o todos los medios conducentes a crear renta, y sus decisiones sobre lo que es propio, justo y político, y respecto a la materia imponible, como a la naturaleza y cantidad del impuesto deben ser finales y concluyentes. Sus poderes son discrecionales, y el interés, sabiduría y justicia del cuerpo legislativo y sus relaciones con sus electores, ofrecen la única seguridad contra los abusos de ese poder discrecional' (Desty, citado por Joaquín V. González, "Obras Completas", t. III, p. 599)”

Agrega en referencia a esta posición “La tesis "iuspublicista-autonomista" se afianzó como doctrina unánime del tribunal "in re" "Lorenzo Larralde y Otros" (Fallos 243:98), sentencia del 2 de marzo de 1959, donde, en lo que nuclearmente nos incumbe, se dejó expresado: “Que...en un nuevo examen del problema por esta Corte en su actual composición, el Tribunal debe comenzar reiterando el principio fundamental, muchas veces recordado en sus sentencias, de que, tratándose de apreciar la constitucionalidad de un impuesto provincial, es punto de partida ineludible la afirmación de que las provincias, desde que conservan todas las facultades no delegadas a la Nación (artículo 104, Constitución Nacional), pueden libremente establecer impuestos sobre todas las cosas que forman parte de su riqueza general y determinar los medios de distribuirlos en el modo y alcance que les parezca mejor, sin otras limitaciones que las que resultan de la Constitución nacional; que sus facultades, dentro de estos límites, son amplias y

discrecionales, de suerte que el criterio de oportunidad o de acierto con que las ejerzan es irrevisible por cualquier otro poder. Esta doctrina ha sido invariablemente declarada por esta Corte, desde los primeros años de su funcionamiento (Fallos 7:333; 51:350; 114:262; 137:212; 150:419; 174:353, entre otros).”

Seguidamente pone un tono crítico respecto de pronunciamientos referidos a las limitaciones de facultades provinciales a partir de los preceptos civilista, y argumenta en ese sentido “Que en atención a lo antes señalado, el tribunal estima por lo menos excesiva la afirmación, contenida en sus pronunciamientos anteriores, según lo 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 dentro de los límites de su jurisdicción. Esta facultad es amplia, como ya se ha dicho, y no tiene más limitaciones que las que provienen de la misma Constitución, pues no otra cosa quiere decir, de acuerdo con el sistema federal y con los antecedentes de nuestra historia, que 'Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación' (art. 104). Pretender que, además, las provincias, en el ejercicio de sus facultades privativas en cuanto a la imposición de contribuciones y a la manera de percibir las, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importa hacer de este último código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un Derecho supletorio del Derecho público, en este caso, del Derecho financiero; importa, asimismo, querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil, lo que es, desde luego, inaceptable, como doctrina general, habida cuenta de la preeminencia que tiene la Carta Fundamental sobre toda otra ley; 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. La delegación que han hecho las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, sólo significa que aquellas, en lo que respecta a los Códigos Civil, y de Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de Derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que, además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de Derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación.”

Otro argumento traído al análisis, como fundamento de la posición iuspublicista, es la referencia a la igualdad “Las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil, pero que ellas estiman semejantes desde su punto de vista particular, sin que por ello se afecte necesariamente la garantía de la igualdad; en la situación inversa, esta Corte ha dicho repetidas veces que el artículo 16 de la Constitución “no impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo' (Fallos 205:68 y los allí citados, entre otros). Y parece claro que en ninguna de estas reservas pueden razonablemente incluirse las leyes impositivas impugnadas en esta causa.”

En los finales de esta argumentación cita pronunciamientos del magno Tribunal de Justicia de la Nación, donde hay en sucesiva heterogeneidad fallos enrolado en una y otra posición, expresando “De ahí en más, los pronunciamientos del Alto Estrado se enrolan sucesivamente en una y otra tesis, pudiendo, a modo de síntesis, citarse las causas: "María Lía Cobo de Ramos Mejía y Otras c. Provincia de Buenos Aires" (Fallos 251:379), sentencia del 6 de diciembre de 1961 -tesis "iuspublicista-autonomista"-;

"Dora R. Martínez y Esquivel y Otros v. Provincia de la Pampa" (Fallos 269:373), sentencia del 4 de diciembre de 1967 -tesis "iusprivatista-centralista"-; "S.A. Liebig's Extract of Meat Company Ltd. c. Provincia de Entre Ríos" (Fallos 282:21), sentencia del 7 de febrero de 1972 -tesis "iusprivatista-centralista"-, y "S.A. de Exportación de Cereales Financiera y Comercial Nidera Argentina c. Provincia de Entre Ríos" (Fallos 284:319), sentencia del 4 de diciembre de 1972 -tesis "iusprivatista-centralista"."-

Finalmente agrega, la cita del fallo "Reig Vázquez Ger y Asociados c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (Fallos 314:458), sentencia del 14 de mayo de 1991; respecto del cual expresa "A pesar de no tratar sobre el tema debatido en este contencioso,...contiene ricos desarrollos que abonan la tesis iuspublicista-autonomista. Allí el Máximo Tribunal en su voto mayoritario dijo: "En el contexto expuesto, tampoco puede olvidarse, como lo hizo el a quo, que el Derecho privado ha perdido la preeminencia que en un principio tenía sobre el Derecho tributario, por los conceptos, reglas, institutos y métodos suficientemente desarrollados con que éste cuenta (Fallos 297:500). Las normas de Derecho privado y las de Derecho público fiscal actúan frecuentemente, en ámbitos diferentes, persiguen objetivos distintos; de esto se deriva que el Estado, con fines impositivos, tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del Derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que les es propia (Fallos 251:379)...", añadiendo, con cita del fallo "Larralde", que: "Las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil"." (Conf., voto del Dr. Casás en "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro", T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003).-

5.4. Unidad legislativa: En relación a este aspecto amerita alguna consideración respecto a las expresiones de quienes alientan la posición iuspublicista.-

Un interesante aporte son los dichos vertidos por el Dr. Casas "Como con agudeza señala en su fundado voto mi colega, el juez, doctor Julio B. J. Maier, por razones de identidad material o de tratamiento en la regulación específicamente tributaria, los términos de la prescripción son coincidentes en el orden federal y local de la Ciudad de Buenos Aires. En tal sentido, la ley de procedimientos tributarios 11.683 (t.o. 1998), aplicable a los más diversos tributos nacionales (art. 112), regula en su título I, capítulo VIII: "De la prescripción", plazos análogos de tal instituto para el ejercicio de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de impuestos y para aplicar y hacer efectivas las sanciones correspondientes, distinguiendo según se trate: a) de contribuyentes inscriptos, así como de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse (fijándola en 5 años); y b) de contribuyentes no inscriptos (estableciéndola en 10 años); todo ello en términos coincidentes con los regulados para el orden local -respecto del período fiscal que se controvierte- por la ley 19.489."-

"Sentada la premisa antecedente no alcanza a comprenderse cómo este plazo de prescripción puede contribuir a generar el inmenso laberinto (sic) al que se refiriera el diputado José Benjamín Gorostiaga al defender la Cláusula de los Códigos como derecho común de la República en la Convención Constituyente de 1853. La unidad de legislación, en cambio, se exhibe como una necesidad ineludible partiendo de regulaciones sustantivas análogas -en este caso las específicamente tributarias-, y no

imponiendo el unitarismo centralista del Código Civil a regulaciones de Derecho público que no guardan afinidad alguna con el apuntado Derecho privado.”.-

“Partiendo de nuestra organización federal, que se traduce en un Estado plural - la Nación, veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y dos mil ciento setenta municipios de provincia-, probablemente la superación del mosaico inarmónico de regulaciones tributarias debiera alcanzarse, no ya a partir de aislados preceptos de Derecho privado totalmente inatingentes a esta rama del Derecho público, sino a través de una codificación tributaria concertada de los aspectos mínimos fundamentales del Derecho sustantivo, adjetivo, procesal e infraccional, todo ello en el marco de un federalismo cooperativo, como se lo denomina en los Estados Unidos de América, o federalismo posible o de consenso, tal cual lo han propiciado diversos juristas argentinos, por conducto de la adhesión de los planos locales a un código tributario uniforme, según lo sugiriera el profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge, al presentar el Anteproyecto de Código Fiscal elaborado en el ámbito del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, en el año 1942, al indicar en la Exposición de Motivos que si bien la iniciativa había sido elaborada para el orden nacional era posible su adaptación a las provincias (Conf. Anteproyecto de Código Fiscal, precedido de un estudio sobre lo contencioso fiscal en la legislación argentina y comparada, Sección Publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, Exposición de Motivos, p. 359 y siguientes., Buenos Aires, 1942).”.-

“Ideas concordantes, enderezadas al logro de la armonización (federal y local) de la legislación específicamente tributaria, he tenido oportunidad de desarrollar antes de ahora en un ensayo aparecido en una obra colectiva, haciéndome cargo de que en esta rama jurídica la proliferación de regulaciones por los entes impositores se convierte en un laberinto que amenaza la seguridad jurídica y que agrede al contribuyente, sólo superable mediante una codificación concertada de todos los niveles de gobierno (v. "Armonización de la codificación tributaria provincial y municipal e incremento y fortalecimiento de las fuentes tributarias locales", en obra coordinada por el tributarista Enrique G. Bulit Goñi, "Derecho tributario provincial y municipal", primera parte: "Sistemas tributarios locales y coparticipación", p. 19 y siguientes, Ad Hoc, Buenos Aires, 2002).” (Conf., voto del Dr. Casás en “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro”, T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003).-

En cuanto a la doctrina, es interesante las apreciaciones del Dr. Horacio García Belsunce, por su cuanto hay una postura compatible y razonable entre las facultades tributarias de las provincias y el respeto al orden legal emanado de la Constitución. Este autor pregona la existencia de preeminencia de la facultad provincial siempre que se ejerza constitucionalmente, es decir, razonablemente, alegando que no es posible la defensa de la autonomía del derecho tributario provincial, cuando la disposición tributaria provincial “...modifique una institución, concepto o principio contenido en la legislación nacional de fondo”, lo cual redundaría en su concepto en la

inconstitucionalidad (Conf. Horacio A. García Belsunce, La autonomía del derecho tributario, p. 72, Ed. Depalma).-

El autor citado, siguiendo la jurisprudencia del magno Tribunal, puntualiza la inconstitucionalidad de aquellas normas tributarias locales "...que han pretendido modificar instituciones, conceptos o principios e la legislación de fondo, preservando la intangibilidad de los conceptos de los artículos 67 inciso 11, y artículo 31 de la Constitución Nacional" (Conf. Horacio A. García Belsunce, La autonomía del derecho tributario, p. 73, Ed. Depalma).-

Esta posición referida a la autonomía del derecho tributario y la unidad legislativa nacional es expresada por la jurisprudencia en el voto mayoritario del caso *Liberti*, donde se expresara "La innegable autonomía del derecho fiscal no es ilimitada en los órdenes locales. En el establecimiento de las normas del mismo que regulan el ejercicio de la potestad impositiva de la Nación y de las Provincias se ha de tener presente que la uniformidad de la legislación común en toda la Nación, (artículo 67, inciso 11, actualmente artículo 75 inciso 12 de la C N) tiene un claro propósito de unidad nacional con el que no es compatible un ejercicio de la potestad impositiva que cree para sus propios fines normas explícitas o implícitamente relativas a la naturaleza de los bienes que determinan la capacidad contributiva, a la relación del contribuyente con ellos, al carácter y las modalidades de su transmisión, etc., inconciliables con los principios del derecho común sobre el particular." (Conf. "*Liberti*, Atilio César c/Provincia de Buenos Aires", CSJN, 10-08-1956, fallos t. 235, p. 571; citada por Horacio A. García Belsunce, La autonomía del derecho tributario, p. 74, Ed. Depalma).-

A lo que cabe agregar lo expresado por García Belsunce, respecto de la aparente confrontación entre el dictado de normas tributarias, por lo gobiernos locales y los preceptos del Código Civil "...no significa transferir normas del derecho civil al financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos tal como los estructura el derecho común, de vigencia nacional (artículo 31 de la C N); sin interferir en la esfera autónoma del derecho financiero local (se vuelve a reconocer la autonomía) para hacerlos fuente de imputación tributaria, pero respetándolos en su esencia y significado jurídico. Las conclusiones que impone el presente pronunciamiento son las que mejor concilian la unidad jurídica nacional con la autonomía impositiva sobre las provincias" (conf. Horacio A García Belsunce: La autonomía del derecho tributario, p. 77, Ed Depalma).-

Un interesante expresión de otra doctrina amerita citarse " uniformidad o unidad legislativa nacional si bien no es un precepto, declaración o garantía constitucional, sino una forma de concretar el amplio mandato, de naturaleza mas política que jurídica, que surge de su preámbulo, no esta 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..." (Conf. Carlos A Botassi y otros: *Procedimiento Tributario bonaerense*, p. 450, Ed. Librería Editora Platense).-

5.5. Delegación de facultades: Este aspecto es el nudo de la cuestión y en defensa de la posición ius publicista amerita citar expresiones de la Dra. Conde “La prescripción liberatoria extingue la acción del acreedor -a diferencia de la caducidad, que extingue el derecho- en virtud de su inactividad por el lapso fijado en la ley. Aparece, así como una excepción para repeler una acción por el solo 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 [conf. art. 3949, Cód. Civil]; su fundamento se encuentra en la seguridad jurídica que se deriva del hecho de que el deudor de una obligación no esté expuesto, sine die, a la acción del acreedor sobre su patrimonio.”-

“No es un hecho menor que la defensa de prescripción deba ser expresamente planteada por el deudor y que, de no ser planteada, en una demanda iniciada una vez transcurrido su plazo, podrían concluir en un pronunciamiento condenatorio del deudor, porque no puede ser declarada de oficio; porque ello nos da una pauta de su estrecha vinculación con el ámbito legal adjetivo, que en su operatividad local no es resorte de las autoridades federales.”

“La regulación de la prescripción liberatoria por el Código Civil está, entonces, destinada a proyectarse sobre aspectos relativos a los efectos adjetivos de las relaciones sustantivas que ese cuerpo normativo contempla. Si tenemos en cuenta que las provincias no han delegado en el Gobierno Federal el dictado de los códigos de procedimientos, parece razonable pensar que el legislador federal, al dictar las normas que constituyen la legislación común de la República, ha querido asegurarse -con criterio debatible desde el punto de vista constitucional- cierta homogeneidad en algún aspecto atinente a tal regulación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido, así, que "...la facultad del Congreso Nacional para dictar tales códigos comprende las de establecer las formalidades necesarias para hacer efectivos los derechos que reglamenta..." [CS, Fallos, 320:1345, considerando 7°].”

“Toda vez que esa regulación constituye un avance sobre las facultades inherentes a los estados que integran el sistema federal, debe considerársela limitada a las relaciones jurídicas establecidas con base en los cuerpos normativos mencionados en el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, aun cuando se parta de una relación jurídica de derecho público - v. gr. cuando se demanda un estado provincial por daños y perjuicios derivados de una relación de derecho público-. Pero es claro que no puede admitirse su aplicación en materias cuya regulación no ha sido delegada en el gobierno federal, como es la tributaria local.”

“Es importante destacar que, cuando en la norma constitucional citada se establece que es atribución del Congreso Nacional la de "Dictar los códigos civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados...", se agrega "... 'sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales' ..." - el destacado (la comilla simple) está ausente en el original-; expresión que no deja lugar a dudas respecto de los alcances de las disposiciones contenidas en la legislación común y que permite afirmar que, desde el punto de vista del diseño constitucional argentino, la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el precepto citado.”

“Nada obsta a que la legislación común civil sea aplicada analógicamente en materia administrativa o tributaria, en defecto de una regulación específica; pues ello constituye una lógica práctica jurídica destinada a dar solución a cuestiones, problemas o casos que no se hallan regulados por un precepto concreto. Así, ante un supuesto de vacío legislativo -que no se verifica en el caso- podrían aplicarse supletoriamente los plazos de prescripción contemplados en el Código Civil, que regulan las relaciones entre acreedores y deudores en el ámbito del derecho privado, y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio (SC Buenos Aires, 18 de julio de 2001, "Sánchez, Adrián M. s/concurso preventivo s/incidente de revisión por: Provincia de Buenos Aires", LA LEY, 2002-A, 437 y siguiente); pero cualquier traslación e interpretación debe efectuarse con criterios analógicos, teniendo en consideración la naturaleza de los intereses involucrados; pues es claro que la percepción de tributos por el Estado es indispensable para la existencia del gobierno. No son pocas las oportunidades en las que la legislación tiene en especial consideración la naturaleza de las actividades del acreedor para conferirle facultades de las que no gozan otros créditos.” (Conf., voto de la Dra. Conde en “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro”, T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003).-

En este sentido son también importantes las conclusiones a las que arriba el Dr. Casás “Tengo para mí que la primera de las articulaciones, consistente en la pretensión de que se aplique la prescripción quinquenal prevista en el art. 4027 inc. 3º del Cód. Civil, a expensas de la contemplada en la ley 19.489, no puede prosperar, habida cuenta de que: a) la autonomía dogmática del Derecho tributario -dentro de la unidad general del Derecho- es predicable respecto de tal rama jurídica tanto en el orden federal como local; b) la unidad de legislación común, consagrada por el Congreso Constituyente de 1853, quedó ceñida a las materias específicas a que se alude en la Cláusula de los Códigos, no pudiendo trasvasarse dichas disposiciones, sin más, al ámbito del Derecho público local; c) la "sumisión esclavizante" del Derecho tributario local al Derecho privado, podría conducir a consecuencias impensadas, reproduciendo desconceptos como los que se observan en el voto de la mayoría recaído en la causa: "Doña Tomasa Vélez Sarfield" -ya citada-, del año 1882, en que se reputó el Impuesto a las Herencias como una legítima forzosa impuesta al causante. A modo de ejemplo sirva efectuar una breve reseña de consecuencias disvaliosas: el Impuesto de Sellos, como no se paga por años o por períodos más cortos, prescribiría para todos los otorgantes de los instrumentos, aunque no tengan obligación de inscribirse, a los diez años; las uniones transitorias de empresas, al carecer de personalidad jurídica, no podrían ser contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a pesar de revestir tal carácter en el Impuesto al Valor Agregado (impuesto también genérico al consumo); y los gravámenes que pesan sobre inmuebles en condominio con tasas progresivas parcelarias, deberían reliquidarse, de volver a cobrar vigencia la tesis civilista adoptada in re: "Ana Masotti de Busso y otros c. Provincia de Buenos Aires" (Fallos 207:270), sentencia del 7 de abril de 1947; d) se afectaría el principio de igualdad esencial entre el Estado Nacional y las provincias como entes gubernativos, en cuanto la potestad tributaria normativa -atributo iure imperii-, sufriría menoscabo en el segundo de los supuestos, a diferencia del primero; e) se quebraría la actual unidad y uniformidad de

legislación sobre prescripción en el ámbito específicamente tributario, a tenor de las disposiciones análogas contenidas en la ley 11.683; f) en subsidio, se pasaría por alto que la ley local 19.489 -lex posterior y lex specialis-, ha sido sancionada por el órgano titular con la atribución de dictar los Códigos de fondo y; g) también en subsidio, se convertiría en Ley Suprema una interpretación sólo posible y no pacífica de un artículo del Código Civil para menoscabar la autonomía de los Estados locales, con lesión palmaria al federalismo que sustenta la Carta Política de 1853.” (Conf., voto del Dr. Casás en “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro”, T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003).-

Otro interesante aporte lo constituyen las manifestaciones del Dr. Lazzari “Argumentar sobre la base de la prescripción quinquenal del art. 4027 del Código Civil carece de sustento, ya que la norma aplicable al **sub lite**, ya citada, es específica del derecho administrativo local que no puede ser desplazada por otras de carácter general. Es que si el sistema fiscal establece específicamente el plazo de prescripción de la deuda proveniente de impuestos provinciales, las normas generales de la prescripción civil sólo serían aplicables subsidiariamente, a falta de disposiciones expresas, desde que el Código Civil está destinado a regir relaciones de derecho privado y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio (conf. doct. causa Ac. 58.937, sent. del 31-III-1998)”; “La indicación de los plazos de prescripción de impuestos locales por intermedio de las autoridades legislativas provinciales, no se opone -atento a la naturaleza de la obligación - a la supremacía que el art. 31 de la Constitución nacional confiere a las leyes de la Nación, ni vulnera ninguna de las garantías que reconoce la Carta Magna. Por el contrario, es una facultad ejercida por la Provincia en la parte de poder que se ha reservado (arts. 121 y 122, Const. nac.), lo que además resulta una preferencia razonable por el interés público comprendido en la percepción de los recursos fiscales (conf. doct. causa cit.)”; “En relación a la potestad de la Provincia de Buenos Aires para determinar, por intermedio de su Legislatura, los plazos de prescripción en materia tributaria local, señalo que el tema ha sido resuelto por esta Suprema Corte en la causa I. 2109, (sent. del 9-VIII-2000; véase asimismo Walter Carnota, ‘La estructura constitucional de la obligación tributaria. Un horizonte jurisdiccional dispar, en ‘La Ley’, t. 2000-E, pág. 1036)”; para invocar dos citas finales en el carácter de conclusión “Por elementales razones de lógica -razonamiento **a maiori ad minus**- quien tiene la facultad de crear la obligación tributaria también está habilitado para regular la forma de su extinción”; “Siendo ello así, cabe concluir que no resulta inconstitucional el art. 19 del Código Fiscal que establece un plazo de prescripción distinto al dispuesto por la normativa civil.” Huelga agregar que la percepción de la renta pública excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad (Corte Suprema de Justicia de la Nación, sent del 22-VI-1989, **in re** “Trebas S.A.”, “Jurisprudencia Argentina”, 1989-III-713, entre muchos otros precedentes), lo que explica la especificidad del ejercicio de una facultad local, en la parte de poder que la Provincia se ha reservado (arts. 121 y 122, Constitución nacional), lo que además resulta una preferencia razonable por el interés público comprendido en materia de recursos fiscales (Conf. Ac. 58.937, sent. 31-III-1998), (Conf. del voto en disidencia del Dr Lazzari, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: ‘Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo”); SCJ PBA, 30-05-2007).-

En el orden jurisprudencial nacional merece recordarse las disidencias a cargo de los Doctores Petracchi y Maqueda, cuando expresaron “no se discute si las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación. No existe duda alguna en cuanto a que ello es así, ni con respecto a que, entre tales potestades, se halla la que traduce esa autonomía en su grado más alto: el poder impositivo, esencial e indispensable para la existencia del gobierno. Por tal razón, la creación de impuestos, la elección de los objetos imponibles, y la determinación de las formalidades y procedimientos de percepción, pertenecen al ámbito de actuación soberana de aquéllas (Fallos: 114:282 y 186:170, entre otros)”

A lo que agregan, en cuanto a cual es el alcance de las facultades delegadas, no se circunscriben solo a la mención de los aspectos señalados en el párrafo anterior, sino que el alcance del poder de imposición, comprende, la creación de los impuestos y su caracterización mediante la definición del objeto, determinación, formalidades, procedimientos de percepción, sino además de los medios de efectivizar su cobro entendiendo a la prescripción como comprendida en tal aspecto, en este sentido se ha dicho “...las atribuciones reservadas por las provincias al constituir la federación no se limitan a la mera creación de impuestos y contribuciones, sino que se extienden a los medios para hacerlos efectivos lo cual conlleva, necesariamente, el poder de fijar los plazos de prescripción respectivos. Por lo que, en todo lo relativo a dicho modo de extinción de las obligaciones impositivas, el derecho público provincial prevalece sobre el Código Civil (Conf. folio 279)” (Conf. voto en disidencia de Petracchi y Maqueda en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003, concepto concordante con lo expresado por el Fiscal del a quo en la misma causa. Amerita citar el párrafo 6º, cuando dice).-

5.6. Igualdad de facultades legislativas entre el Estado Nacional y las Provincias: Este tópico emerge de algunas consideraciones del voto en disidencia en “Filcrosa”, donde se advierte que el accionar de la legislación nacional suele modificar, en determinadas circunstancias los plazos de prescripción, por lo cual, por aplicación del principio de igualdad, es admisible igual trato para las provincias, y así se ha expresado: “...sin perjuicio de los principios hasta aquí expuestos, cabe asimismo advertir que la ley nacional aplicable en materia de tasas fija en diez años el plazo de prescripción para esa clase de obligaciones (ver disidencia de los jueces Petracchi y Barra en Fallos: 313:1366). Cuando la legislación nacional altera el plazo común fijado en el Código Civil, modificándolo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole.”, agregando en el considerando 15: “...en la medida en que el plazo de prescripción establecido en la legislación local (impugnada de inconstitucional en el caso) no supera 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.”; para finalizar la conclusión en el considerando 16, respecto de la significación de la igualdad: “...ello es así porque, si la Nación ha entendido necesario modificar o precisar el plazo de prescripción previsto en los códigos de fondo, elementales razones de igualdad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto. En tales condiciones, y siempre que las provincias, individualmente consideradas, no legislen en exceso del plazo previsto en las leyes nacionales; el propósito constitucional de subordinar las autonomías provinciales a una

legislación nacional uniforme y, con ello, garantizar un derecho de fondo único (mediante el cual el concepto mismo de "obligación" no dependa exclusivamente del arbitrio de los poderes públicos en cada parte del territorio nacional por la que atraviesa el deudor) puede considerarse cumplido, cuanto menos en su espíritu. Por lo que corresponde confirmar la sentencia apelada.” (Conf. considerando 14, 15 y 16, del voto en disidencia de Petracchi y Maqueda en “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30-09-2003).-

5.7. Análisis de los criterios en crisis

Luego de puntualizar, los diferentes argumentos que sostienen cada una de las posiciones, amerita considerar cada uno de ellos; por la contrariedad de las dos posiciones analizada.-

Existen argumentos con mayores pesos que otros, y en esta inteligencia, también amerita considerar que hay cuestiones de orden constitucional, como cuestiones de derecho propiamente dicho, más allá de las cuestiones prácticas o de contexto, que se desarrollan en otros acápite de este trabajo.-

El orden constitucional: La organización constitucional argentina se estructura, tal cual lo expresa el artículo 1 bajo un sistema representativo, republicano y federal. Federalismo, construido a partir de la preexistencia de las Provincias, que al compatibilizar facultades, y al dar a luz el ordenamiento constitucional, delegaron facultades a la Nación, las cuales surgen de los artículo 121, y 126, en particular. Las delegaciones de facultades a la Nación son estricta, expresa, y restrictiva, es decir solo las delegadas son de la Nación, las demás las conservan las Provincias, que son amplias, enunciativas, e irrestricta.-

En cuanto a la organización constitucional se partió de la base que emerge del artículo 5 de la Constitución y artículo 123; por los cuales las Provincias se dan su propia organización, y aquí surge la primera cuestión, los alcances de dicha organización, y en ese sentido, surgen dos restricciones, una, la organización encuentra los límites en el ordenamiento constitucional nacional; dos, no puede afectar derechos de los hombres reconocidos nacionalmente. La segunda cuestión que atañe a este trabajo es la materia tributaria, y en este tópico merece destacarse que la Provincias deben sancionar las leyes que provean los ingresos suficientes a los efectos de poder satisfacer las necesidades que en obligación les atañe, cuestión esta que no amerita discusión, por lo cual la invocación que se hace de la organización tributaria, y su carácter federal no amerita reproche, es más no se encuentra afectado, dado que esta norma no incide, ni en la sanción de tributos, ni en la recaudación, ni en la modalidad con que se lo recauda.-

La relación de normas nacionales y provinciales amerita, primero la compatibilización armónica, segundo, hay relaciones constitucionales establecidas, una es la mencionada delegación de facultades, la otra el orden jerárquico, que expresamente ha sido establecido en el artículo 31 de la C N, por el cual las normas provinciales se subordinan a las normas nacionales.-

En este punto es importante señalar lo que se manifestara en la causa *Liberti* (cita de Horacio A. García Belsunce) donde compatibiliza la autonomía provincial

tributaria con los preceptos previstos en el ordenamiento jurídico que jerárquicamente deben aplicarse. Es decir no debe entenderse estos dos argumentos como contradictorios, sino parte de una armónica compatibilidad legal nacional – provincial.-

La materialidad de la prescripción: La prescripción liberatoria, es un instituto, que surge de establecer una relación razonable entre el derecho del acreedor de cobrar, y el deber del deudor de pagar; impone al acreedor la actividad suficiente para su cobro; y al deudor, el derecho a la seguridad sobre las obligaciones a cumplir.-

En suma, detrás de este instituto, se encuentran diversos conceptos que merecen por lo menos enunciarse: desidia del acreedor; acumulación de acreencias; dificultad de pago para el deudor por la acumulación de obligaciones; en el caso particular de la hacienda pública la preservación de la intangibilidad, la cual puede perderse por la imposibilidad de pago del deudor, por su desaparición por el transcurso del tiempo, por las concesiones para lograr el recupero, por el uso de planes de regularización que desmerecen la intangibilidad de la hacienda.-

Pero además, el instituto es propio de las obligaciones entre deudor y acreedor, y en este sentido hacer la separación que se hace, no es reprochable, por cuanto las obligaciones son eso, obligaciones, es decir comprende toda clase de obligaciones pecuniarias de generación periódica, tal cual lo señala el inciso 3 del artículo 4027 de Código Civil, en consecuencia, la característica de la obligación es la determinante de la inclusión de las obligaciones, más allá que fuera de derecho privado o público. Por otra parte se da una compatibilidad razonable y armónica entre la naturaleza del instituto; el sistema tributario provincial; y los preceptos que rigen la organización constitucional.-

Conclusión: Las dos líneas de argumentos llevan a entender, el criterio más acertado a aplicar, desde la óptica de este análisis, es la limitación que impone el inciso 3 del artículo 4027 del Código Civil.-

6. ANÁLISIS DE LA REALIDAD

La evolución del hombre es un motor generador de nuevos fenómenos, los cuales se insertan en el quehacer diario del hombre, y, son receptados por las ciencias para su estudio, su tratamiento, determinar el comportamiento y encauzarlo en la convivencia armónica del hombre en sociedad.-

Los fenómenos que ameritan considerarse, por entender que han incidido en el instituto en estudio son, entre otros, la globalización, la comunicación y la informática, que en la simbiosis de los tres, han permitido obtener el conocimiento de los hechos en una concepción nominada, tiempo real, lo cual permite saber del acaecer fáctico al tiempo de su ocurrencia.-

Los Estados, diferentes organismos, empresas, han adoptado esta concepción revolucionaria del quehacer cotidiano, y la consecuencia es el desarrollo de enormes y complejos sistemas informáticos, cuyos hardware sostienen poderosas base de datos, que a cada instantes son motivo de cargas y actualizaciones.-

La globalización trajo aparejado, que las fronteras de las naciones, se convirtieron en un mero hecho geográfico, político, que la información las traspasara, podría decirse, hasta ignorándolas.-

Las comunicaciones, han llevado, a que, los rincones más alejados del mundo se comuniquen en tiempo real, esta característica de instantaneidad, es la que elimina tiempos que ante eran imprescindibles y necesarios para lograr informarse.-

La informática, por su parte, trajo otro aspecto, el archivo de esa información, pero que además se la compila ordenada y sistematizadamente, permitiendo su búsqueda por diferentes variables de accesos, domicilio, nombre y apellido, número de documentos, etc., más allá de cual fuera el volumen, que adquiriera la acumulación de la misma, formándose así bancos de datos con esa información.-

Pero conjuntamente, arriban otros aspectos, tan o más importante que aquel, el ordenamiento de los hechos, introduciendo en sistemas que pueden ser diseñados con alternativas de decisiones que permiten detectar inconsistencias, hacerlas conocer y obviamente, hasta comunicarlas.-

A través de estas consideraciones se aprecia la evolución tecnológica, la cual trasciende el mero marco tecnológico y se introduce en ramas como el derecho, determinando el surgimiento de nuevos derechos del hombre, y su correspondiente reconocimiento en el rango constitucional, dando lugar a nuevas garantías. Sin embargo, esa evolución no se aquieta, por el contrario se activa, avanza y se introduce, poco a poco, de diferente manera, en las demás ramas del derecho, una penetración que podría decirse horizontal.-

La formación de estos banco de datos, y, el estado público que los mismos adquieren han llevado, por necesidad, a transitar la doctrina primero, los constituyentes después, en el tratamiento de los llamados derechos de tercera generación, aquellos enunciándolos, estos últimos plasmándolos en los ordenamientos constitucionales, pero a la vez dotándolos de garantías, como es en el caso argentino, que en la reforma constitucional de 1994 incorporó con el rango de garantía constitucional, el habeas data (artículo 43 C N) que no es más que la protección del individuo respecto de sus datos, personales o económicos. Hecho constitucional que refleja una tendencia mundial, la cual dio señales en otros países, aún antes que el nuestro, por caso vale la cita, Brasil (1988); Chile (1991); Paraguay; Perú; Portugal entre otros.-

6.1 La trascendencia en materia fiscal

La guarda en cuestión, importa una preservación en el contexto de la relación planteada entre el fisco, y, el contribuyente, donde tiene enorme incidencia la capacidad logística para accionar el acreedor (en este caso el fisco). Los fiscos, tanto antes, como actualmente, no siempre contaron con igual estructura; ni tampoco la masa de contribuyente ha sido por lo menos similar; tampoco lo ha sido la inmediatez, es decir la modalidad de conocer al contribuyente; ni los impuestos; ni las liquidaciones. Esta multiplicidad de factores ameritan considerar la relación medio – fin. Por ello surge importante el análisis del plazo.-

La cuestión temporal motivo la discusión suscitada, en particular en relación con los plazos previstos por los fiscos provinciales, donde incluso en algunos casos tuvieron una evolución negativa pasando de cinco a diez años (por caso las reformas de fines del siglo pasado en la Provincia de Buenos Aires).-

Ante esta circunstancias, y teniendo en cuenta la mentada relación medio – fin descripta, lleva a considerar que surge un nuevo argumento, que sostiene el exceso.-

Más, cuando en la actualidad las Administraciones Tributarias cuentan con mayores medios logísticos (en particular el informático) que desequilibran esa relación de medio – fin, por contar el fisco con un plazo excesivo para revisar y/o reclamar las obligaciones.-

Estos medios informático, hoy permiten contar con una información de los contribuyentes muy completa, pero además, el sistema se encuentra diseñado para actuar en forma inteligente, a partir de estar orientado para detectar inconsistencias que alertan a los funcionarios, sobre la conducta fiscal del contribuyente, induciendo, a cuanto menos una revisión de las obligaciones; ni hablar de la falta de pago, donde se observa un régimen de intimación casi instantáneo, los reclamos, se observa que acontecen con un plazo no mayor 15 a 30 días, cuando no en plazos menores.-

No queda duda que desde una óptica razonable, el plazo actual es excesivo, y por ende cabe su revisión.-

6.2 Relación con el fenómeno informático – comunicación

La prescripción tributaria sufre en estos últimos tiempos, una tendencia a la reducción de los plazos, advirtiéndose, su origen es observado en la evolución del mundo, a partir del advenimiento de los fenómenos de globalización, comunicación e informática, los cuales se dan en forma conjunta e interrelacionadas.-

Estos avances tecnológicos se insertan, como fuera dicho, en los institutos del derecho, y en materia de prescripción, se observa una inclinación a la reducción de los plazos de los tiempos de prescripción, el fenómeno descrito precedentemente.-

En materia internacional, hay antecedentes que merecen citarse, la modificación de los plazos de prescripción aplicado en España, efectivamente la Ley General Tributaria (dictada el 28-12-1963), en su artículo 64 establecía que el plazo era de cinco años, sin embargo la reforma introducida a esta ley por el artículo 24 de la Ley 1/1998, redujo a cuatro años.-

Respecto a la reducción, la doctrina ha expresado, en el comentario sobre esta ley, la complejidad para la Administración, pero por otra parte se advierte la existencia de un mejoramiento en la seguridad jurídica, que es en definitiva el objeto de la prescripción, la longitud de los plazos implica el mantenimiento de situaciones indefinidas, y acortándolos se concluye con la inseguridad (Conf. Elisa de la Nuez Sánchez y otros Estatuto del contribuyente, comentario Ley 1/1998, p. 176, Ed Aranzadi, 1998).-

En el orden nacional, hay expresiones que reconocen la reducción mentada en primer lugar puede observarse en el artículo 2562 del proyecto de Reforma del Código Civil que propone la reducción del plazo a dos años, y la doctrina, entre la que cabe citar, las apreciaciones finales sobre la cuestión de prescripción del Dr. Casas, quien manifestara “La conclusión a que he arribado no inhibe la posibilidad de referir de lege ferenda que se advierte una tendencia generalizada, dentro de los ordenamientos tributarios contemporáneos más avanzados, a reducir los plazos de la prescripción. Se logra así aminorar la conflictividad, mejorar la relación fisco-contribuyente y consolidar la seguridad jurídica ante un Derecho tributario complejo, excesivamente reglamentarista y de alta mutabilidad, que en este ámbito exhibe a muchos Estados de Derecho como verdaderas junglas normativas. Por otro lado, tal medida puede convertirse en un acicate a las Administraciones Tributarias para encarar prestamente y en forma casi contemporánea al devengo de las obligaciones fiscales la acción de verificación, evitando que la inercia propia de los aparatos burocráticos postergue tales cometidos llevándolos al filo de la prescripción liberatoria.”-

Agregaba como argumento “A principios del siglo pasado, Cesar Ameghino, Director General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, enseñaba: "Hay que recaudar bien los impuestos viejos si se quiere evitar los impuestos nuevos; de aquí que la mejor manera de eludir nuevas cargas sea la de exigir rigurosamente a cada uno su parte en las cargas existentes, impidiendo que recaigan sobre los buenos las porciones que dejan de ingresar los malos"; para agregar luego que: "En los regímenes tributarios más o menos moderados, el apremio inmediato evita la acumulación de impuestos y de multas en desproporción con la cuota unitaria, que es lo único que hace penoso el procedimiento y provoca las rebeldías" (Conf. Régimen fiscal tributario de la Provincia de Buenos Aires, capítulo I: "La recaudación", p. 3 y siguientes, en particular p. 5, 6 y 11, Buenos Aires, 1916); a lo que me permito añadir, que, además, hay que recaudarlos pronto, ya que las necesidades públicas, a menudo, no admiten demora.” (Conf., voto del Dr. Casás en “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro”, T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003).-

7. CONSIDERACIONES FINALES

A lo largo del trabajo se ha desarrollado el análisis de la prescripción liberatoria en materia tributaria, donde se partió de considerar el interrogante ¿Amerita el mantenimiento del plazo o cabe la reducción?

Para dar respuesta a esta pregunta, dos argumentos fueron objeto de análisis, uno de ellos es de naturaleza estructural, el cual tiene íntima relación con los nuevos fenómenos que aquejan al mundo: globalización, comunicación, informático, lo cual da lugar a la concepción de adquirir el conocimiento de los hechos en tiempo real.-

El principio de razonabilidad trae aparejado el equilibrio entre medio – fin, y en esta línea de razonamiento sin duda que los organismos fiscales han evolucionado adquiriendo estructuras y medios logísticos, que le permiten contar con información del contribuyente, que da lugar a un conocimiento amplio de su situación fiscal, incluso de aspecto de su intimidad; y además la observación de la actual situación muestra innumerables ejemplos que demuestran los efectos de esta estructura.-

El otro aspecto, tiene que ver con la vigencia de las normas, es decir, se incursiona con norte en el principio de legalidad, donde, fundamentalmente surgen dos aspectos a considerar, la reserva de ley, es decir quien tiene la competencia de dictar las normas, y la relación jerárquica.-

Desde esta óptica, se han expuestos argumentos en pro y en contra de admitir la supremacía de la norma civil, por sobre la norma tributaria provincial; como así también si la autonomía de la potestad tributaria provincial cabe incluir la prescripción, o si la prescripción es un instituto del derecho, que va más allá del derecho tributario.-

Por lo tanto, teniendo en cuenta las consideraciones vertidas sobre premisas, normas legales, jurisprudencias, y doctrina, como las puntualizaciones cabe dividir las conclusiones en dos apartados, receptando las dos líneas de argumentos planteadas, a saber:

a) El orden jurídico, aplicación del principio de legalidad

- 1) El ordenamiento constitucional ha pergeñado una relación entre la Nación y las Provincias, subsumiendo a los municipios en estas, donde ha compatibilizado una armónica relación jurídica entre estados, teniendo en cuenta el carácter federal que caracteriza la organización de nuestro Estado de Derecho Democrático.-
- 2) La legitimidad del poder es originaria de las provincias, sin embargo en la amalgama de intereses estaduales, se dieron delegaciones expresas, por consecuencia lo no delegado, sigue siendo privativo de las provincias.-
- 3) Las relaciones son motivo de compatibilidad y armonía a través de los preceptos específicamente establecido en la Constitución Nacional, y son concordantes con los preceptos de cada una de las constituciones provinciales. Los artículos 121 y 126 del magno ordenamiento receptan esa relación, y luego se plasman en forma concordante en los demás artículos de la Constitución.-
- 4) Las normas, que contiene el ordenamiento jurídico argentino, se rige por un principio de armonía y compatibilidad que tiene por finalidad primar el mejor derecho, entendido esta solución como la preeminencia del justo, y de la vigencia de las normas, pero no se puede incurrir en aceptar contradicciones que originan afectación de los derechos.-
- 5) El inciso 12 del artículo 75 de la C N, otorga la facultad al Congreso Nacional de dictar los Códigos de fondos, entre los que se encuentra el Código Civil, el que entre otras materias regula las obligaciones, comprendiendo entre otros institutos, la prescripción.-
- 6) La prescripción tiene alcances, y es el Código Civil, la que la regula, y para así sostenerlo se invoca cuestiones de regulación homogénea, que es un instituto propio del derecho en general, y no puede entenderse comprensivo solamente del derecho privado.-

- 7) La prescripción regula uno de los modos de extinción de la relación entre acreedor y deudor, por consecuencia se está regulando el derecho de propiedad entre ambas partes, ergo, esa regulación de derecho de las personas, no puede ser motivo de restricción por una norma provincial.-
- 8) La regulación en materia tributaria nacional, difiere, por una circunstancia diferente, la relación de especialidad que le cabe a las normas tributarias, respecto de las civiles; pero además concurre una segunda cuestión, las normas tributarias nacionales, son leyes de igual jerarquía que las normas civiles, por ser también estas leyes nacionales, esta primaria igualdad deriva en la aplicación del mentado criterio de vigencia de ley (ley especial prima sobre ley general).-
- 9) En el caso de las normas provinciales, la relación con las normas civiles (Código Civil) se rigen por otro criterio constitucional de relación entre normas, la jerarquía de las normas, este principio emerge de los artículos 31, 75 inciso 22 y 24 de la C N. La consecuencia de primar este criterio significa que las normas provinciales se subordinan a las de orden nacional, y su contrariedad importa su rechazo.-
- 10) Considerar que la autonomía de las provincias, importa un poder tributario, y, dictar normas sobre tributos, significa alcanzar todos los aspectos de los impuestos, incluido los medios de extinción de las obligaciones, solo es admisible, en tanto las normas de orden provincial no entren en conflictos con el ordenamiento nacionales, por cuanto, la situación que subyace, en esta modalidad de la extinción de obligaciones tributarias se encuentra el derecho de propiedad, el cual no puede menoscabarse por una norma de rango inferior, por incurrir en un conflicto que los principios de derecho tienen resuelto.-
- 11) El sustento en la igualdad de trato que debe mediar entre la Nación y las Provincias es una relación que se relativiza, por encontrar en la delegación de facultades de las Provincias a la Nación; la jerarquía de las normas; y los derechos de contribuyente; razones insuperables en la compatibilidad armónica de las normas del ordenamiento.-
- 12) El carácter público que se pretende otorgar al instituto de la prescripción lleva a una creación jurídica opinable; pero que pierde virtualidad este sustento, en razones, como la compatibilidad armónica de las normas que integran el ordenamiento jurídico argentino; o por aplicación del principio jerárquico de las normas, el cual deriva a la primacía del derecho de propiedad de los contribuyentes, derecho que se vería afectado por aplicar normas contrariando principios básicos de orden constitucional.-
- 13) Por consecuencia admitir la preeminencia del orden nacional, sobre el orden provincial, en tanto medie diferencia de criterios es respetar el principio de legalidad.-

b) La realidad de los cambios de contexto, aplicación del principio de razonabilidad

- 1) La realidad actual muestra una evolución notoria del hombre, en particular, desde la década del setenta del siglo pasado, y que en nuestro país se profundiza a partir de la década del noventa, cuando la globalización, las comunicaciones, y la informática adquieren preponderancia en la vida cotidiana del hombre, sobre todo en el conocimiento de los hechos, surgiendo el concepto de tiempo real.-
- 2) Esta particular fenómeno dio lugar a cambios profundos en la vida del hombre, pero también se extendió por los diferentes campos del quehacer diario, económico, social, político, estados, órganos de esos estados, etc., y donde el fisco no ha sido una excepción.-
- 3) Los fiscos, hoy cuenta con estructuras logísticas, sustentada en sistemas informáticos, de tal potencial, que permite conocer una cuantía de información de cada uno de los contribuyentes, que tornan factible controles impensado, tres décadas atrás.-
- 4) El control fiscal mediante esta estructura, lleva a conocer, no solo aspectos económicos, sino de la intimidad del contribuyente, desde su estructura familiar, su quehacer, como el quehacer de los miembros de la familia. Como tiene tamaño conocimiento de la situación, mayor conocimiento y posibilidad de control existe respecto de las obligaciones tributarias, aspecto este que se aprecia en el accionar fiscal, por cuanto los reclamos se producen en plazos menores a 15 días de vencidas las obligaciones, fuera por el pago no realizado de lo declarado, o por la falta de declaración.-
- 5) Otro aspecto que da lugar estos sistemas informáticos es la interrelación entre los diferentes organismos fiscales, los cuales además de relacionarse, hoy se avanza a la interconexión, agregando un nuevo elemento de eficiencia al control.-
- 6) La estructura del sistema informático no solo permite el conocimiento de información sobre los contribuyentes, como el reclamo de las obligaciones, sino además cuenta con estrategias dirigidas, que permiten ante determinadas inconsistencias (cada vez se incorporan mayores supuestos) ser detectadas porque el sistema así está programado.-
- 7) La consecuencia de esta particularidad, deriva en un control en tiempo real, más allá que el sustento humano de esta maquinaria informática no este acorde. Por lo tanto significa que el medio para controlar las obligaciones (las impagas, como los incumplimientos) por parte de los organismos fiscales se ha tornado eficiente; y el tiempo de control requerido es escaso, tanto para las obligaciones declaradas, como las incumplidas, o las inconsistencias.-
- 8) En cuanto a la verificación de la situación de los contribuyentes, es importante observar que el cúmulo y calidad de información que se tiene, agregado al análisis informático de las eventuales inconsistencias, permiten un rápido y adecuado control, que agrega nueva razón para la reducción.-

- 9) Por ello amerita considerar que no cabe sustento alguno, para mantener dilatados plazos de prescripción, adecuando la modalidad medio – fin de la prescripción aplicada a una relación razonable en línea acorde con el principio de razonabilidad.-

8. CONCLUSIONES FINALES

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas a lo largo de este trabajo, cabe enunciar como conclusiones finales lo siguiente:

- 1) En relación a la legalidad, lleva a admitir que los ordenamientos provinciales deben adecuarse y subordinarse en las normas de prescripción al ordenamiento nacional siguiendo fundamentalmente la Carta Magna que es la ley fundamental que rige en nuestro territorio.-
Dicha subordinación no afecta el derecho tributario sustantivo de las provincias (es decir, crear tributos, establecer hechos imposables, determinar alícuotas, etc.) siempre que dichos preceptos no afecten la estricta interpretación de los derecho, garantías y deberes constitucionales.-
- 2) En relación a la razonabilidad ambos ordenamientos, provinciales y nacionales, por imperio de los cambios que se observan en la realidad (globalización, comunicación, informático), los cuales introdujeron la noción de tiempo real, como modalidad de acción, de control y toma de conocimiento de los hechos, se torna necesario e imprescindible la reducción del plazo.-
Asimismo esa toma de datos, acciones, conocimientos de hechos nunca deben incurrir en el incumplimiento de los preceptos constitucionales y de la normativa que rige en un país que tiene como objetivo fundamental asegurar a los ciudadanos la seguridad jurídica, el orden y la paz social.-
- 3) En la actualidad en la Argentina, existe un proyecto de reforma al Código Civil, donde la reducción de la prescripción está planteada a dos años, aunque dicha reducción debería considerarse también para el ordenamiento nacional, y no solo quedar reducida su aplicación al ordenamiento provincial.-

BIBLIOGRAFÍA CITADA Y CONSULTADA

Botassi Carlos A., Miguel E. Oroz- Gustavo A. Mammoni Procedimiento tributario bonaerense Librería Editora Platense.-

Bulit Goñi, Enrique G. La cláusula constitucional de los códigos y la prescripción de tributos locales: dos importantes fallos, la ley on line).-

Bulit Goñi, Enrique G. Constitución Nacional y Tributación Local, t.1, p. 548, Ed Ad Hoc).-

Damarco, Jorge H. Tratado de Jurisprudencia y Doctrina de Derecho Tributario y Procesal Tributario, t. I, p. 667, Editorial La Ley).-

Eurnekian, Miguel Ángel Tratado de Derecho Constitucional, t. IV, p. 489, Ed Depalma).-

García Belsunce Horacio A La autonomía del derecho tributario. Editorial Desalma.-

Giuliani Fonrouge Carlos M. Susana Camila Navarrini Código fiscal de la Provincia de Buenos Aires T I Libro Primero parte general 2º edición Ed. La Ley.-

Martín Caseres Adriana Fabiola La Prescripción del crédito tributario. Ed. Marcial Pons.-

Nuez Sánchez, Elisa de la y otros Estatuto del contribuyente, comentario Ley 1/1998, p. 176, Ed Aranzadi, 1998).-

Trigo Represas, Félix: Código Civil Comentado, privilegio, prescripción, aplicación de las leyes civiles, p. 612, Ed Rubinzal Culzoni).-

Zarini, Helio: Constitución Nacional, p. 285, Ed. Astrea 04-1996).-

Ziccardi, Horacio: Prescripción, 75º aniversario de la Ley 11683, p. 517, Edicon, Fondo Editorial C P C E C A B A).-

JURISPRUDENCIA CITADA Y CONSULTADA

“Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, S C J P B A, 30 de Mayo de 2007, por la Provincia de Buenos Aires.-

“Filcrosa S A s/Quiebra s/Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda”, 30-09-2003, la ley on line).-

“Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c Dirección General de Catastro”, T S de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17-11-2003.-

“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Microcontrol SRL y otros sobre Apremio Provincial (Capel Cont. Adm. de Mar del Plata 10/09/2009).-

“Casa Casmma SRL s/ concurso preventivos/ incidente de verificación tardía (Promovido por la Municipalidad de la Matanza)” CSJN 26/03/2009.-

“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Ullate Alicia Inés- Apelación- recurso directo 01/11/2011.-

“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Kelly Santiago s/ Apremio provincial” Cámara de Gral. San Martín 02/02/2012.-

“Liberti, Atilio César c/Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 10-08-1956, fallos t. 235, p. 571.-

Resolución declarativa N° 5/2012 Comisión Federal de Impuestos 31/08/2012.-

INDICE

1. HIPOTESIS	2
2. PRESCRIPCIÓN: CONSIDERACIONES GENERALES	3
2.1 Concepto	3
2.2 Modalidad de la prescripción	4
2.2.1 Prescripción Adquisitiva	4
2.2.2 Prescripción Liberatoria	4
2.3 Diferencia entre prescripción y caducidad	4
2.4 Periodo de vigencia	5
2.5 Diferencia entre interrupción y suspensión	6
2.6 Finalidad	7
3. PRINCIPIOS	7
3.1 Principio de Legalidad	7
3.2 Principio de Razonabilidad	8
4. LEGISLACION	9
4.1 Constitución Nacional	9
4.1.1 Organización constitucional Provincial	9
4.1.2 Relación Nación Provincia, normativas sobre facultades	9
4.2 Código Civil	10
4.3 Proyecto de reforma del Código Civil	10
4.4 Régimen Nacional de Prescripción	10
4.5 Régimen Provincial de Prescripción y su extensión al municipal	11
4.6 Diferencia entre Régimen de Prescripción tributaria nacional y provincial o municipal	12
4.7 Consideraciones de la Comisión Federal de Impuestos	13
5. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE INTERPRETACION	13
5.1 Tesis iusprivatista o limitación del plazo de prescripción	14
5.1.1 Jerarquía de las normas	14
5.1.2 Potestades fiscales: compatibilidad Nación- Provincias	15
5.1.3 Prescripción: sustento constitucional del Instituto	15
5.1.4 Seguridad Jurídica	17
5.1.5 Efecto Económico de una prescripción extendida	17
5.1.6 Igualdad	18
5.1.7 Unicidad del ordenamiento	19
5.2 Tesis iuspublicista o la admisibilidad del plazo extendido	21
5.2.1 Autonomía de los poderes provinciales	21
5.2.2 Autonomía del Derecho Tributario	28
5.3 Relación en materia tributaria entre las normas de Derecho Privado y Derecho Público	30
5.4 Unidad Legislativa	34
5.5 Delegación de Facultades	37
5.6 Igualdad de facultades legislativas entre el Estado Nacional y las Provincias	40
5.7 Análisis de los criterios en crisis	41
6. ANALISIS DE LA REALIDAD	42

6.1 La trascendencia en materia fiscal	43
6.2 Prescripción: relación con el fenómeno informático – comunicacional	44
7. CONSIDERACIONES FINALES	45
8. CONCLUSIONES FINALES	49
9. BIBLIOGRAFÍA CITADA Y CONSULTADA	50
10. JURISPRUDENCIA CITADA Y CONSULTADA	51
11. INDICE	52