

LOS TRIBUTOS LOCALES Y EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN. ¿EL ETERNO DEBATE?

Carlos Facundo Silva¹

Dedicado a la memoria de la Dra. Margarita Carbajal, querida profesora de Posgrado en Tributación, quien, a pura sonrisa, a pesar de sus cicatrices, me instó al estudio y la redacción, profesando a viva voz que “El conocimiento es una construcción social”.

RESUMEN:

La regulación del instituto de la prescripción liberatoria en materia tributaria provincial, resulta un tema controvertido que sigue generando debates en la actualidad. Una cuestión que parecía encontrarse resuelta, luego de que el máximo organismo judicial del país se expidiera al respecto, volvió de nuevo al escenario del debate jurídico con la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación.

Partiendo de la siguiente premisa: “Es facultad no delegada por las provincias al Gobierno Nacional la de establecer los tributos”, el desafío radica esencialmente en dilucidar si esta facultad, implica legislar sobre los plazos de prescripción y sus causales de interrupción y suspensión, o, en cambio, esta última corresponde a la Nación en razón de lo dispuesto en el art. 75, inc. 12, de Constitución Nacional.

Tras un breve pero detallado repaso de conceptos, normativas, jurisprudencia y doctrina, podrá el lector analizar la conclusión arribada y, además, formar su propio juicio al respecto.

Concepto. Importancia.

Hay dos clases de prescripción: a) la adquisitiva, consiste en la adquisición de un derecho por haberlo poseído durante el término fijado por la ley; b) la liberatoria o extintiva, o prescripción propiamente dicha, que consiste en la pérdida de un derecho por el abandono. En este trabajo nos referimos a esta última. Sostenía Borda¹ que la prescripción liberatoria es la extinción de un derecho (o para hablar con mayor precisión, la extinción de las acciones derivadas de un derecho) por su abandono por el titular durante el término fijado por la ley. La prescripción requiere, por lo tanto, estos dos elementos: 1) la inacción del titular; 2) el transcurso del tiempo.

Del concepto, podemos ya inferir la importancia de este instituto jurídico en el sistema jurídico. Precisamente, en el derecho tributario constituye un límite temporal dentro del cual el Estado puede exigir el pago de impuestos, aplicar sanciones o determinar deudas tributarias, como así también, un límite temporal para la demanda de repetición que puede ensayar el contribuyente. Su configuración, implica la liberación del pago de impuestos (contribuyente) o la devolución de pagos en exceso (Estado), garantizando la seguridad jurídica. Por tanto, su principal finalidad es evitar la incertidumbre en las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes, garantizando que las obligaciones tributarias no sean indefinidas en el tiempo.

Problemática.

En nuestro país, de estructura federal, al coexistir varios niveles de gobierno en un mismo territorio, la distribución de la competencia tributaria es una cuestión sumamente compleja. Si bien, la Constitución Nacional efectúa esta distribución en cuatro niveles de gobierno (federal, provincial, municipal y Ciudad Autónoma de Buenos Aires), determinando qué impuestos puede establecer cada

¹ CARLOS FACUNDO SILVA. Abogado. Escribano. Universidad de la Cuenca del Plata. Responsable de la División Asuntos Técnicos y Jurídicos - Dpto. Asuntos Técnicos, Jurídicos y Liquidación Administrativa. Dirección Jurídica y Técnica de la Administración Tributaria Provincial Formosa

uno de ellos, en la práctica se presentan una serie de complejidades que la Carta Magna no reguló y que tampoco podría hacerlo, ya que sería absurdo exigir que un texto constitucional prevea todas las eventualidades que pudieran presentarse en la realidad.

Una de esas complejidades, ha sido determinar los límites de facultades tributarias que poseen las provincias, que, según el principio general sentado en el art. 121 de la CN pueden establecer todos aquellos impuestos "no delegados por esta Constitución al Gobierno federal".

De modo que, resulta necesario establecer si dicha potestad de legislación impositiva local incluye solo determinar el hecho imponible, los sujetos obligados, etc. o sino, además, todo lo relativo a plazos de tributos, como ser la prescripción liberatoria.

Resulta claro el criterio adoptado por cada una de las provincias, debido a que todas ellas han regulado en cierta medida la prescripción en sus legislaciones tributarias. La provincia de Formosa, en su Código Tributario-Ley N° 1589, dedicó todo un Título a la Prescripción, estableciendo plazos, causales de suspensión y prescripción (Libro Primero, Título XII, Arts. 106 a 109).

Principales Tesis.

Considerando la problemática planteada y el concepto legal brindado, incumbe analizar las dos principales tesis antagónicas que intentaron comprender y definir la aplicación de la prescripción liberatoria en las obligaciones tributarias; la Tesis centralista o iusprivatista que reivindica la materia para la Nación y la Tesis autonomista o iuspublicista que se pronuncia a favor de la competencia local.

Tesis iusprivatista.

El Dr. Carlos Botassi² explica que "los centralistas o iusprivatistas estiman que definir los medios de extinción de las obligaciones, entre los que se cuenta la prescripción, no forma parte de la potestad tributaria local, sino que conforma materia propia del Código Civil, cuyo dictado es atribución exclusiva de la Nación (constitución Nacional, art. 75 inc. 12). En definitiva, afirman, ha sido decisión del constituyente que en todo el territorio argentino exista una única regulación del derecho de las obligaciones".

Como lo explica José Pablo Descalzi³, "Esta posición se basa en que la prescripción es un instituto de orden público creado para dar estabilidad y firmeza a los actos y negocios, sin distinciones, ostentando dos elementos fundamentales: la inacción de quien puede reclamar y el transcurso del tiempo. Aspectos estos que, considerando no sólo la utilidad social del instituto sino su regulación, propia de la legislación común, no pueden quedar librados a tantas normas e interpretaciones como jurisdicciones puedan y deban intervenir en el conflicto entre un acreedor y su deudor".

Tesis iuspublicista.

Para esta tesis las provincias conservan las potestades tributarias, no delegadas y en virtud de ello pueden determinar los plazos para la prescripción de sus tributos. Según esta teoría, la regulación de las obligaciones tributarias cae en el ámbito del derecho público, que por esencia es de carácter local de acuerdo a los arts. 5 y 121 de la CN, por lo que no corresponde aplicar lo normado por el Código Civil, toda vez que este solo se aplica para las obligaciones entre particulares, caso contrario, su aplicación afectaría las autonomías provinciales y los sistemas de recaudación locales.

De nuevo, el Dr. Carlos Botassi² nos ilustra al respecto: "Si se reconoce a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el poder de establecer impuestos, tasas y contribuciones, determinando su forma de pago, con posibilidades de fiscalizar y penalizar el incumplimiento del contribuyente (esto es atender todo lo pertinente a la denominada potestad tributaria "aplicativa"), deviene natural que sean los mismos poderes locales quienes determinen el plazo de vigencia de la acción judicial de cobro. Al mismo tiempo, con un enfoque extensivo que correlaciona con señeros principios generales ("quien puede lo más puede lo menos" y "lo accesorio debe seguir la suerte de lo principal"), también corresponde reconocer a las autoridades locales la atribución de fijar el momento de arranque del cómputo de dicho plazo, las causales de suspensión e interrupción y otras cuestiones

accesorias. En definitiva, tratándose de asuntos de Derecho Público (Tributario y Administrativo), de reconocido carácter local ante la ausencia de delegación constitucional al Poder Central, la cuestión del plazo prescriptivo y sus circunstancias no deben considerarse parte de los códigos de derecho común cuyo dictado compete a la Nación.”

Postura de la CSJN.

El tema en análisis fue resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sentó criterio jurisprudencial en el laeding case, "FILCROSA"⁴, el máximo tribunal sostuvo: "Que 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 art. 75, inc. 12, de la misma Constitución (...) Que si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía - inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse -, debe recordarse que, como en materias semejantes lo estableció esta Corte, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional...".

Claramente, la Corte adoptó una postura iusprivatista, interpretando que las Provincias tras delegar la regulación del Código Civil, dicha delegación incluye la de regular la forma de extinción de las obligaciones, incluso las tributarias. En el precedente citado, fue claro al sostener: "...9º) Que como consecuencia de tal delegación, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores no corresponde a la legislación local, por lo que no cabe a las provincias, ni a los municipios, dictar leyes incompatibles con los 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...".

Posturas disidentes.

Ha de subrayarse que esta doctrina de la Corte, no fue pacífica, numerosos jueces se apartaron de ella. Precisamente el caso "Filcrosa" no fue emitido en forma unánime. Los doctores Petracchi y Maqueda votaron en disidencia. Ellos, si bien coincidieron en lo sustancial con los principios señalados por la mayoría, destacaron: "...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".

Por otra parte, cabe destacar una sentencia del Tribunal Superior de la ciudad de Buenos Aires⁵, especialmente los votos de los doctores MAIER y CASÁS.

El doctor MAIER expresó: "...para ser sincero, la jurisprudencia citada de la CSJN me parece absurda. Sus notas principales residen en dar por sentado que las provincias tienen potestad de legislación impositiva local, para negar luego que ellas puedan imponer sus propios plazos de prescripción de las determinaciones tributarias locales. Según observo, la CN —por ciertas razones políticas— se apartó de su modelo americano del norte en tanto las provincias cedieron parte de la legislación común (no federal) a la competencia del Poder Legislativo nacional (art. 75, inc. 12). Empero, según también observo, no cedieron específicamente la institución de la prescripción liberatoria, ni la fijación de los plazos de esa prescripción. Lo cedido en la norma constitucional citada es el desarrollo de la llamada legislación material, más específica y literalmente, la sanción del Código Civil. Cualquier jurista que haya recorrido de modo mínimo, aun de paso, el Derecho comparado, conoce que la frontera entre el Derecho material, entre nosotros de legislación nacional, y el Derecho

adjetivo, reconocido entre nosotros como de legislación local, esto es, entre el Derecho civil o el Derecho penal, atribuido al Congreso de la Nación, y el Derecho procesal civil o penal, atribuido a las legislaturas locales, no es una línea, ni puede establecerse como tal, sino que, antes bien, importa una zona de frontera. (..) De tal manera, cuando el art. 75, inc. 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 arts. 121 y 126 de la CN —legislación local la regla, legislación nacional la excepción—, sino que, en el caso particular de los gobiernos locales, debe respetar las autonomías legislativas reconocidas. (...) Otra de las pruebas más contundentes consiste en la interpretación del propio Congreso de la Nación, que, como se dijo, no sólo dictó la ley nacional tributaria que, precisamente, establece idénticos plazos de prescripción y presupuestos a los hoy atacados por el recurso, sino que, además, como legislatura local reprodujo esa legislación para la ciudad de Buenos Aires.”

Por su lado, el doctor CASÁS, hace suyo el voto disidente del Dr. Alfredo Orgaz en la causa *Libertió*, expresó: “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 (...) 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 arts. 67 inc. 11 y 108 de la Constitución Nacional, en lo que respecta 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 particular...”.

Presagio.

Párrafo aparte merece lo el voto de la Dra. Carmen Argibay en la causa “Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)” del 26 de marzo de 2009. Allí, decía: “Los agravios vinculados con el plazo de prescripción aplicable encuentran respuesta en los fundamentos dados por esta Corte en Fallos 326:3899. [...] Con relación a este aspecto, entiendo oportuno señalar que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso “Filcrosa” no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo”.

Lo cierto es que, presagiando lo que iba a suceder años después, la magistrada expresaba la necesidad de que el Congreso Nacional, precise los alcances de los textos constitucionales, porque en él se encuentran representadas todas las provincias. Justamente, en el Senado, en la sesión del 28 de noviembre de 2013 y luego de doce horas de debate, se aprobó el texto vigente de los artículos 2532-2560 y en dicha oportunidad la senadora Sandra Giménez, de Misiones, advirtió: “...la autonomía provincial en materia tributaria es una de las prerrogativas de mayor trascendencia para los Estados provinciales, porque constituye su más importante fuente de ingresos y no puede ser menoscabada en forma alguna por el Estado nacional...”.

Cambio de paradigma.

Pese a los fallos emitidos por el máximo intérprete de la Constitución Nacional, el 1 de agosto de 2015 entró en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación, sancionado por el Congreso de la Nación Argentina en octubre de 2014, a través de la Ley 26.994. La sanción del nuevo Código trajo consigo un nuevo modo de interpretar y aplicar el instituto de la prescripción en lo que respecta a tributos locales. Se abandona el paradigma establecido y sostenido por la Corte referente a la interpretación de los arts. 75 inc. 12 y 121 de la CN.

En ese sentido, el Art. 2532 establece: "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". A su vez, el Art. 2560 del mismo Código preceptúa: "Plazo Genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".

Resulta claro que el nuevo código recepta la tesis iuspublicista en materia de prescripción de créditos tributarios, dejando de lado la jurisprudencia consolidada de la Corte Nacional a partir del caso "Filcrosa".

Análisis.

Sumamente dudosa es la interpretación realizada por la mayoría de la Corte Suprema de Justicia. De los últimos acontecimientos, no me resulta extraño (aunque sí peligroso) que los fallos de la Corte sean en detrimento de la autonomía provincial, debilitando el sistema federal de Gobierno garantizado por nuestra constitución.

Lo sentenciado en el caso Filcrosa, se aleja de toda lógica jurídica. No existe estudio pormenorizado de la cuestión. Ninguna interpretación puede posicionarse por encima de la potestad tributaria/administrativa no delegada al poder central, que, por cierto, son asuntos de Derecho Público y no de Derecho Común; ni por encima de la naturaleza jurídica de la relación Fisco-Contribuyente que en nada se asemeja a las relaciones privadas.

No existe razón para aplicar disposiciones del Derecho Civil por encima del Derecho Público-Tributario, resulta imposible armonizar las fuentes de las obligaciones que rigen en ambos casos, ya que una esta marcada por la voluntad de las partes o la ley y la otra por el poder coactivo del Estado.

Resulta erróneo afirmar que la atribución dada al Congreso de la Nación de dictar el Código Civil implica la potestad de legislar de manera absoluta y definitiva el instituto de la prescripción, debiendo ser obedecido por las legislaciones provinciales en detrimento de sus facultades tributarias. No cabe dudas que la prescripción constituye una figura común del mundo jurídico, manifestándose en todas sus ramas, pero ello no implica que cada rama del derecho, por las particularidades que presentan, no puedan establecer plazos diferentes o condiciones diferentes para su configuración.

Lo cedido por las provincias a la Nación es la potestad de dictar el Código Civil, que como lo explica el Dr. Maier, constituye sólo el derecho material, reservándose para sí, tanto el derecho adjetivo y la potestad tributaria. En otras palabras, la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso Nacional no ha sido absoluta, 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 estas.

Ahora bien, no debemos dejar de señalar algo puntual. Podría interpretarse que el Código Civil y Comercial adopta la tesis iuspublicista, "devolviendo" a las provincias la potestad quitada por la Corte, sin embargo, lo cierto es que ello resulta innecesario y quizá, confuso. De la lectura del Art. 2532 del CCC se observa que el legislador usa el término "las legislaciones locales podrán", entendiéndose como una especie de permiso a las provincias de establecer plazos diferentes de prescripción, siendo que tal facultad tributaria se encuentra establecida en la Constitución Nacional, por lo que no es necesario una ley que garantice la misma.

Sin embargo, entiendo que tal redacción, resultó inevitable para poner fin a todo el debate generado en torno a la temática, máxime al existir un fallo en sentido contrario del máximo tribunal de justicia del país.

Conclusiones.

Lo expuesto hasta aquí, solo puede desencadenar las siguientes conclusiones.

*Debe reafirmarse la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, sin más limitaciones que las emanadas del art. 126 de la Constitución. Esta facultad legal de crear tributos en

* todos sus tipos, implica a su vez la potestad de otorgar exenciones, establecer hechos imponibles, alícuotas aplicables, deberes y obligaciones, sus formas de extinción sea por medio del pago, compensación y prescripción.

*Lo analizado constituye un ejemplo más de lo peligroso que resulta la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para el normal funcionamiento del Gobierno Federal, ya que en todas sus decisiones, claramente, avanzaba sobre las autonomías provinciales.

* Más allá de las observaciones efectuadas al Art. 2532 del CCC, corresponde sostener y/o expedirse sobre la necesidad de su redacción en defensa de las erróneas interpretaciones judiciales, prevaleciendo la interpretación efectuada por el Congreso Nacional sobre los alcances de las facultades tributarias provinciales, que fue promovida y defendida por el Senado, residencia de los representantes directos de cada una de las Provincias.

* No debe entenderse que la defensa de las potestades tributarias provinciales, implica una ilimitada y discrecional facultad por parte de estas, de establecer plazos de prescripción. Al contrario, existen numerosos límites, que no deben ser interpretaciones judiciales, limitadoras de la autonomía provincial. El límite es la Constitución Nacional y los derechos y garantías que consagra. El límite está dado por el derecho de propiedad, por la razonabilidad, por el principio de proporcionalidad, por el principio de igualdad, la no confiscatoriedad, etc. Por ello, aseverar que las provincias no deben ni pueden legislar sobre cuestiones que hacen a sus facultades no delegadas, es muy distinto a pronunciarse sobre una norma jurídica cuestionada por un contribuyente en cuanto a su razonabilidad o su arbitrariedad, siempre en defensa de principios fundamentales establecidos en la Constitución Nacional.

* Discutamos la razonabilidad, desigualdad o arbitrariedad de cualquier disposición provincial que fije plazos de prescripción de sus tributos en base a los derechos, principios y garantías constitucionales. Ahora bien, la potestad tributaria provincial de legislar sobre ello, se encuentra fuera de discusión.

Referencias

- 1 cfr. Borda, Guillermo A., "Tratado de Derecho Civil, Obligaciones", 9a edición, Tomo II, Ed. La ley, Buenos Aires, 2008, pág. 2.
- 2 cfr. Carlos Botassi, "Prescripción extintiva de la acción y legislación", Revista Derechos en Acción. Universidad Nacional de la Plata, Año 2017, pág. 27.
- 3 José Pablo Descalzi, "Prescripción de tributos locales en la Corte", en DJ 19/5/2010, 1308.
- 4 CSJN, 30/09/2003, 326:3899, "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra.
- 5 Expte. n° 2192/03 "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad. Buenos Aires, 17 de noviembre de 2003.
- 6 "Atilio Cesar Liberti – sucesión" (Fallos: 235:571), sentencia del 10 de agosto de 1956.