

POTESTADES LEGISLATIVAS DE LAS PROVINCIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS:
PRESCRIPCIÓN- PLAZOS COMPUTO- (PROYECTO REF. LIBRO VI)-

Salta, de de 2012.-

Sres Representantes de la
Comisión Bicameral para la
Reforma, Actualización y Unificación de los
Códigos Civil y Comercial de la
República Argentina

S/D:

Tengo el agrado de dirigirme a Uds, con el objeto de comunicar la preocupación que genera en las administraciones tributarias provinciales, la actual doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación a la interpretación de las leyes y su afectación a las autonomías de las Provincias para legislar aspectos sustantivos y formales de los tributos provinciales y la sanción del Proyecto de Unificación del Código Civil y Comercial de la Nación, es el momento oportuno para dejar sentada algunas cuestiones que modificarían tal línea interpretativa.

I.-El criterio actual del Máximo Tribunal de la Nación limita las potestades legislativas de las Provincias para dictar normas que regulen diversos conceptos e institutos propios de la materia tributaria y derecho público local bajo disposiciones específicas o que se aparten del Código Civil, y en virtud de la delegación establecida en el art. 75 inc. 12° de la Constitución Nacional.⁽¹⁾

Es motivo de la presente lo expresado por la Dra. Carmen M. Argibay, según su voto, en la causa “Casa Casmma S.R.L. s/concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía promovido por Municipalidad de La Matanza” 26/3/2009, Fallos 332:616 al decir: *“Con relación a este aspecto (en el caso la prescripción adquisitiva), 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. Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas". (En igual sentido en la causa "MUNICIPALIDAD DE RESISTENCIA C/ LUBRICOM SRL S/EJECUCION FISCAL", 8/9/2009 M 377-XXXVII).

A modo de ejemplo y entre las materias en torno a las cuales se centró el mayor número de pronunciamientos judiciales versaron sobre: plazos de prescripción, por extensión de los reconocidos a los fiscos provinciales para determinar tributos, aplicar multas o proceder al cobro y/o reducción de los plazos concedidos a los contribuyentes para repetir los pagos efectuados sin causa o en demasía; graduación en el orden de los privilegios especiales o generales reconocidos a los créditos por tributos, cuyo tratamiento dispositivo en las normas provinciales se apartaron del brindado en el Código Civil, ley de quiebras o en la actual ley de concursos, entre otras.⁽²⁾

De manera que esta consulta pública configura la mejor oportunidad para propiciar la correcta interpretación de la ley, e introducir en el debate legislativo del proyecto, el reconocimiento expreso de la autonomía del derecho público y tributario provincial en un todo conforme con las facultades legislativas reservadas a las Provincias según la Constitución Nacional, y desde el espíritu y voluntad del legislador prever que las normas civiles y comerciales regulan las relaciones entre acreedores y deudores en el ámbito del

derecho privado y no comprenden las relaciones jurídicas que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquel actúa como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio, en tanto la regulación de los tributos locales es materia reservada y resorte exclusivo de las Provincias.

El modelo federal adoptado por nuestro país no supone unidad de legislación, excepto en materias delegadas al estado federal. En lo que corresponde al funcionamiento de las autonomías locales, como lo es todo lo referido al esquema tributario, el único límite es el respeto de los principios y derechos constitucionales, siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción del resorte exclusivo de las provincias (y en el marco de esta potestad comprendemos el nacimiento de la obligación tributario, régimen de cumplimiento y exigibilidad).

II.- En este sentido se han expedido organismos con competencia en materia tributaria y nos adherimos a:

- La Resolución declarativa N°5 emitida por la Comisión Federal de Impuestos que, mediante del 31/8/2012, expresó la preocupación de los fiscos integrantes ante las graves consecuencias que acarrea para la recaudación tributaria la reducción de los plazos como prevé la redacción del art 2562 inc. d) del Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación, en la medida que resulta una dificultad insuperable en la persecución de las obligaciones tributarias y los tiempos necesarios para fiscalizar, determinar, agotar la vía administrativa y dejar expedita la ejecución fiscal, único medio admisible en el sistema republicano para el reclamo compulsivo de las deudas de esta naturaleza.

_ La Nota N°538 dirigida a los representantes de la comisión bicameral a cargo de la reforma, actualización y unificación de los C. Civil y Comercial de fecha 22/8/2012, por las autoridades de

aplicación del Convenio Multilateral del 18/8/1977 y bajo una profunda preocupación en el ámbito de las provincias, expusieron consideraciones coincidentes y en particular sobre el instituto de la prescripción, como una de las causas de la extinción de las obligaciones fiscales provinciales, cuyo contenido, plazo extensión y modalidad comprende materia sustantiva bajo su potestad.

III.- Esta posición no es sostenida caprichosamente por las administraciones tributarias locales y regulaciones de los ordenamientos fiscales provinciales, ya que ha sido afirmada por autorizada doctrina y jurisprudencia conforme a las siguientes consideraciones:

1.- La autonomía dogmática del derecho tributario se resume en la elaboración de sus conceptos y en el establecimiento de sus normas, entonces no debe necesariamente estar sometido al derecho privado, ni debe tener una línea coincidente con él, porque ambos derechos regulan relaciones jurídicas distintas, sin que exista una superioridad de los principios del derecho privado sobre el derecho tributario, ni viceversa. Ambas materias tienen que ocuparse de relaciones humanas, que encaran desde dos ángulos distintos, para atribuir diferentes efectos jurídicos, los unos desde el punto de vista de las relaciones entre los ciudadanos, que se denominan civiles o comerciales; los otros, desde el de las relaciones de los ciudadanos con el Fisco. Un mismo hecho de la vida económico social puede constituir una relación jurídica privada a la vez que ser un hecho imponible o uno de sus elementos. Pero esta circunstancia no significa que el legislador del derecho público este supeditado al derecho privado en la elaboración de los conceptos legales y que por tanto, el interprete del derecho tributario este sometido a los principios y normas o conceptos del derecho privado para interpretar las leyes tributarias. Esta doctrina ha sido elaborada a través de una larga evolución por parte de la época en que el derecho público se emancipó del derecho privado.⁽²⁾

No hay motivo entonces, para que se reconozca una aplicación general de los principios del derecho privado, que han sido establecidos para reglar relaciones jurídicas de carácter privado. Es cierto que en el derecho privado muchas veces existen principios de alcance más vasto pero deben ser reconocidos como principios generales y, si es posible, desglosados por los intérpretes del conjunto de normas que rigen las relaciones privadas propiamente dichas.

Empezando por una cuestión terminológica los Códigos de Fondo son tales para el derecho privado cuando se trata del Código Civil y del Código Comercial; y son de fondo en antítesis con los Códigos de Procedimiento que, en virtud de lo dispuesto por la Constitución, no son dictados por la Nación sino por cada Provincia. Pero estos Códigos no son de fondo para el derecho tributario, que a su vez, es un derecho sustantivo y no un derecho formal o procesal.

En general, el derecho privado no legisla sobre derecho tributario, ni pretende hacerlo. ¿Cómo se puede suponer, entonces que las Provincias estén sometidas a los Códigos Civil y Comercial, por ser de fondo? Si el derecho tributario provincial está limitado, también lo está de la misma forma el derecho tributario nacional cuando el Congreso actúa como jurisdicción, como legislatura local.

Si el derecho provincial no es autónomo frente al derecho privado, menos puede serlo el derecho nacional, dado que las facultades impositivas de la Nación son aquellas que las provincias reunidas en Congreso Nacional constituyente han delegado ¿Cómo es posible concebir que el poder delegado sea de alcance mas amplio que el poder delegante? .(3)

2.-Por su parte, se ha expresado que la autonomía científica del derecho tributario sustantivo no se encuentra controvertida dentro de la doctrina especializada de la Argentina, que le

reconoce principios, institutos, conceptos y objetos propios si bien insertándolo dentro de la unidad general del derecho, tal cual lo declararan las primeras jornadas latinoamericanas del derecho tributario. Y admitida la autonomía del derecho tributario federal, se torna de por sí difícil si se pretende respetar el principio de congruencia, desconocer tal carácter al derecho tributario provincial al menos analizada tal calidad desde el punto de vista estrictamente científico. (4)

3.- El Máximo Tribunal de la Nación también sostuvo un criterio idéntico al que propiciamos y totalmente opuesto a la actual jurisprudencia, al afirmar que las provincias conservan todas las facultades no delegadas a la Nación, y pueden libremente establecer impuestos sobre todas las cosas que forman parte de su riqueza general y determinar los medios de distribuirlos sin otras limitaciones que las que resulten de la Constitución Nacional. Sus facultades, dentro de estos límites son amplias y discrecionales. “LORENZO LARRALDE Y OTROS C/ DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD- CSJN 2/3/1959”- Fallo 243:98” y en igual sentido al Voto en minoría del Dr Alfredo Orgaz en la causa LIBERTI CESAR ALBERTO S/ SUCESION- CSJN 10/8/1956 Fallo 235:571.-

4.-Por otra parte, es dable destacar que ello no implica que las Provincias puedan disponer la aplicación supletoria cuando así se regule expresamente o ante la ausencia de regulación normativa específica, y esto en virtud de una práctica lógica del derecho, que en general prevén en forma expresa los ordenamientos fiscales provinciales según la naturaleza de la cuestión involucrada (5). Así, el Código Fiscal de la Provincia de Salta, en su art. 4to prescribe un orden jerárquico y de prelación para integrar el ordenamiento tributario provincial y solo en casos que no pueda ser resuelto por sus disposiciones, con otros ordenamiento tributarios relativos a casos análogos; a principios de derecho tributario y a los principios generales

del derecho. Luego de tal prelación, dispone la aplicación supletoria de los principios y normas del derecho privado solo para determinar el sentido y alcance propio de los conceptos, normas e instituto del derecho privado a que el código o leyes tributarias provinciales hagan referencia, pero tal supletoriedad no procederá cuando los conceptos formas e institutos del derecho privado hayan sido expresamente modificados por dicho código o ley tributaria provincial de que se trate. En igual sentido prevé la Ley N° 11683.

III.- Coincidimos con la Nota N°538 de las autoridades de aplicación del Convenio Multilateral del 18/8/1977 (citada) y conforme las siguientes consideraciones allí expuestas:

En materia de prescripción y en cuanto a plazos se refiere, la Corte Suprema afirmó que las provincias carecen de facultades para establecer normas que se aparten 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; 320:1344; 326:3899 entre otros). En materia de tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sostiene la aplicación del plazo de prescripción establecido en el inc. 3) del art. 4027 del Código Civil el que dispone por cinco (5) años, la obligación de pagar los atrasos de todo lo que debe pagarse por años o plazos periódicos más cortos.

El proyecto en estudio de la Comisión Bicameral, en el Libro Sexto, Título Primero, Capítulo dos, regula la prescripción liberatoria y en el art. 2562 se reduce en dos (2) años el plazo, indicando en el apartado d) “para el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos”....

De extender la aplicación en materia tributaria provincial, el plazo de prescripción se reduce en forma drástica de cinco (5) a dos (2) años afectando gravemente la percepción de los tributos

debido al tiempo en que los fiscos efectúan procesos de fiscalización, determinación de deuda, como el cobro compulsivo del tributo debido.

Que la aplicación de las disposiciones del Código Civil se hacen extensivas incluso a la forma de fijar su computo (causa “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Ullate, Alicia Inés s/ Ejecutivo”, CSJN - fecha 1/11/2011), omitiendo el tratamiento diferencial que debe dar al contribuyentes inscriptos del no inscriptos, ni distinción respecto a los diferentes impuestos (es decir instantáneo o ejercicio anual).

Al respecto el art. 3956 del Código Civil establece que la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación y el proyecto sometido a consideración de V.H., regla en el art. 2554 que el transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible. De mantenerse este criterio, se reduciría aún más los plazos para el cumplimiento de funciones por los fiscos.

En referencia a la suspensión e interrupción de los plazos de prescripción la CSJN ha previsto la aplicación del Código Civil (“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal” del 6/12/11).

De esta forma se vacía de contenido las disposiciones de los Código Fiscales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que describen en forma específica causales de aplicación en el ámbito de la obligación tributaria provincial.

2.-Prescripción como instituto: La prescripción es un instituto de derecho, lo cual no es óbice para que sea regulado de un modo diferentes al Código Civil, por las distintas ramas del derecho y entre ellas la financiera y tributaria dada su especificidad, tanto en el orden nacional, según la Ley 11683 como en el ámbito Provincial, por consiguiente no constituye materia delegada a la Nación por las

Provincias a la Nación en el marco del art 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

La prescripción no goza de los efectos y alcance de los principios e institutos generales de derecho comprendidos en el Código Civil. No hay motivo entonces, para que se reconozca una aplicación general de los principios del derecho privado, que han sido establecidos para reglar relaciones jurídicas de carácter privado. Es cierto que en el derecho privado muchas veces existen principios generales de alcance mas vasto, pero deben ser reconocidos como principios generales y, si es posible, desglosados por los intérpretes del conjunto de normas que rigen las relaciones privadas propiamente dichas.⁽⁵⁾ Por lo tanto no consideramos que constituya un instituto general de derecho, que no pueda ser regulado por cada rama del derecho ⁽⁵⁾.

V.-Por ultimo cabe destacar que las autoridades provinciales tienen facultad de fijar el plazo de prescripción de los poderes y acciones para determinar las obligaciones e infracciones fiscales e impulsar su cobro, ya que tal cuestión es ajena a la regulación del Código Civil en virtud de su naturaleza y del interés público comprometido cual es la percepción de la renta pública.

Los tributos integran los recursos públicos del Estado para satisfacer las necesidades públicas y de la comunidad. Por ello constituyen ingresos necesarios, a fin de asegurar la cobertura de los gastos indispensables para la administración respecto a los tres poderes del estado y para cumplir sus fines: y entre ellos, asegurar el bienestar social y el desarrollo económico. Por lo tanto es resorte exclusivo de las provincias, asegurar la percepción de la renta pública advirtiendo que su resguardo se sujeta a la realidad de cada fisco, respecto a su previsión presupuestaria, estructura, organización, y recursos (humanos, materiales y económicos) disponibles para ejecutar las funciones de recaudación, fiscalización y determinación de tributos encomendadas a cada administración tributaria.

De modo que la cuestión que debe privilegiarse a la hora de analizar los tiempos que se deben prever para la exigibilidad de dichos recursos solo es competencia de las Provincias conforme los límites constitucionales ya referenciados.

Atentamente

(1) Fallos: 326:3899, y doctrina reiterada en materia de obligaciones tributarias locales en Fallos: 332:616; 332:2108; 332:2250, y en las causas M.376, L.XXXVII, "Municipalidad de Resistencia c/Biolchi, Rodolfo E. y Otoros s/Ejecución fiscal", sentencia del 8 de septiembre de 2009 y en F. 358, L. XLV, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires – Incidente de verificación de crédito en Corralón Sánchez Elía S,R.L.- quiebra", sentencia del 28 de septiembre de 2010; y en los dictámenes de la suscripta in re: P.154, L. XLV, "Provincia del Chaco c/Rivero, Rodolfo A. s/Apremio' del 10 de febrero del corriente año y F.391, L. XLVI,"Fisco de la Provincia el Ullate, Alicia Inés - Ejecutivo - Apelación - Recurso Directo", del 16 de mayo de 2011, entre otros. Destaco que las mismas razones de derecho fueron aplicadas en otros precedentes que versaban sobre cuestiones de derecho público local ligadas al ámbito tributario como las causas de Fallos: 327:3187, y N. 235. L. XLII."Nisalco. SA c/Ente Provincial de Agua y Saneamiento", sentencia del 24 de noviembre de 2009, opinión de la Procuración General de la Nación en las causas: I. 80, L. XLVI "Insemar SA s/Quiebra el Instituto Provincial de la Vivienda y Urbanismo del Neuquén s/Acción Procesal Administrativa", del 29 de junio de 2011 y L. 308, L. XLVI "López, Aldo Nicolás c/Municipalidad de San Martín de Los Andes s/Acción procesal administrativa", del 21 de febrero de 2011.Dichos precedentes son citados en el dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal" del 6 de diciembre de 2011 para señalar que, conforme a los precedentes de ese Tribunal (arg. de Fallos: 175:300; 176: 115; 193: 157; 203:274; 284:319; 285:209), las provincias –y en este caso la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

(2)cita del Dr José O. Casas en la publicación " *Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina*"- *Doctrina Errepar-Tomo/ Boletín XIII- Abril-1993*)-

(2)CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO- Dr DINO JARACH- EDITORIAL LICEO PROFESIONAL "CIMA" BUENOS AIRES. 1957- TOMO I- Pág. 266.

(3)Pág. 283. Autor y obra Citada (2).

(4) Dr José O. Casas en publicación Citada punto(1)

(5) Dr Dino Jarach obra citada pag 272/273.

(6) Dr Dino Jarach obra citada pag 270 y s s.s.. Así mismo el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se aparto de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación - en Fallo FILCROSA SA s / Quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda “ del 30/9/2003 (Fallos 326:3899) la Dra Ana María Conde- y sostuvo en la sentencia recaída el 17/11/2003; in re Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/DGR (Res 1881/DGR/2000) S/ RECURSO JUDICIAL C/ Decisiones de DGR (Art 114 Código Fiscal, al entender según voto de la Dra Ana María Conde.... Toda vez que “ la regulación de la prescripción liberatoria por el Código Civil esta, entonces, destinada a proyectarse sobre aspectos relativos a los efectos adjetivos de las relaciones sustantivas que ese cuerpo normativo contempla...Toda vez que esa regulación constituye un avance sobre las facultades inherentes a los Estados que la integran el sistema federal, debe considerársela limitada a las relaciones jurídicas establecidas con base en los cuerpos normativos mencionados en el art. 75 inc 12 de la Constitución Nacional, aun cuando se parta de una relación jurídica de derecho público, verbigracia, cuando se demanda a 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.