

LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA DE LOS TRIBUTOS LOCALES Y EL ORDENAMIENTO CIVIL

INTRODUCCIÓN

No opino de derecho civil. Desconozco si la reducción a dos (2) años del plazo de prescripción de determinadas obligaciones (Libro Sexto, Título I, en especial el artículo 2562 inc."d") resulta conveniente, razonable o no. Sí manifiesto con total convicción que la eventual pretensión de aplicar tal plazo exiguo al derecho tributario local es un desquicio de dimensiones surrealistas para el financiamiento de los gobiernos provinciales y municipales, en cuya suerte va ínsito el desarrollo del país. Procuró por tanto instar a salvaguardar, aislar expresamente de tal posibilidad, a la relación de derecho público local entre fisco y sujeto pasivo (deudor tributario).

De este modo, la preocupación que motiva el presente es que la jurisprudencia de la CSJN, a mi entender de un modo palmariamente incorrecto desde todo punto de vista y avasallando los lineamientos más básicos de los aspectos jurídicos de la tributación, así como a las autonomías provinciales, ha venido *forzando* la aplicación de las disposiciones civiles sobre prescripción liberatoria a las relaciones jurídico tributarias locales. Va de suyo que mutado el plexo (Libro Sexto, Título I, en especial el artículo 2562 inc."d") hacia la tendencia universal de acortamiento general de plazos en el ámbito de las relaciones privadas, es previsible que la jurisprudencia de CSJN continúe pretendiendo encorsetar a las relaciones Fisco-deudor tributario en la norma civil, tal como lo ha venido haciendo a partir de "Filcrosa c/ Municipalidad de Avellaneda" (sept. del 2003), "Casa Casmma"¹ y el más reciente "Ullate". Estos pronunciamientos, sucesivamente, han dispuesto que el plazo de prescripción liberatoria de algunos tributos (los de *período*, no los instantáneos como "sellos") es quinquenal; que las circunstancias que obstan al cómputo son las del código civil (esto es, que serían inválidas las específicamente previstas por plexos fiscales) y que el inicio del cómputo, por lo común previsto por las legislaciones fiscales al primero de enero del año siguiente la del vencimiento, no es válido.

El perjuicio para las Administraciones tributarias locales pasaría a ser de dimensiones inverosímiles si pretende reducirse la prescripción liberatoria tributaria local en los dos años que prevé el proyecto en su artículo 2562 inciso "d". Aventar expresamente tal posibilidad y perspectiva es el objeto de esta iniciativa.

Por lo demás, este trabajo constituye una ajustadísima síntesis de algunas de mis ideas, fruto de la experiencia de muchos años a cargo de los aspectos jurídicos de una Administración Tributaria local (la del municipio de Rosario, puntualmente). Para la ampliación de algunos conceptos puede el lector remitirse a uno de las publicaciones sobre el tema ("Plazo de prescripción para el cobro tributos locales", de mi autoría, en La Ley, 2004-D,264); aunque el panorama jurisprudencial actual es aún más, mucho más pernicioso para las haciendas locales que cuando escribí aquel artículo, como explicaré.

¹ CSJN, in re "Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)", del 26/3/2009, publicado en DJ13/05/2009, 1252.

¿LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA DE LOS TRIBUTOS LOCALES, ES O DEBE SER REGIDA POR EL PLEXO CIVIL?

Creo firmemente, sin dudas, que no.

Preliminarmente debemos dilucidar: la prescripción liberatoria: ¿afecta el *derecho* o la *acción*? Sabido es que la obligación prescripta afecta la procedencia de su reclamo jurisdiccional, pero que pagada que fuera, bien paga está y no admite su repetición. La obligación prescripta muta de obligación jurídica a “natural”. En otras palabras, afecta más a la *acción* jurisdiccional que al *derecho*, por lo que es un instituto más de *forma* (ergo, de regulación local) que de *fondo* (de código nacional en los términos del art. 75 inc. 12º de la Constitución Nacional).

No obstante lo anterior, concedamos por hipótesis que fuera un instituto de “fondo”, de los previstos por la cláusula constitucional del art. 75 inc. 12. En este caso, no siendo “de forma” (y de orden provincial) pasaría a ser “de fondo” y uno de los modos extintivos de la obligación. Y en este caso, también correspondería al legislador local legislarla, dado que es un resorte de la política legislativa de gestación de la obligación tributaria. Esto es, sería parte del único segmento del Derecho Tributario que justifica la autonomía del mismo: El Derecho Tributario Material o Sustantivo, que el cual prevé los aspectos estructurales de la relación jurídico tributaria: quién será el Acreedor (fisco en cuestión); las definiciones del objeto (el pago del tributo, su base imponible, alícuota, etc); quién o quiénes son los sujetos pasivos o deudores (contribuyentes o responsables). También, naturalmente, el que prevé los modos de deshacer tal relación jurídica, esto es, los modos extintivos..

En este sentido, el derecho tributario ha ganado su reconocimiento desde hace décadas como tal (fallo “Reig, Vázquez, Ger... de CSJN, 1991). Si seguimos el razonamiento, el derecho tributario, es tributario o no lo es. Si lo es, más allá de que sea nacional, provincial o municipal, puede definir –siempre mediante ley en sentido formal, conforme el principio de legalidad- estos aspectos. Si un legislador, en ejercicio de la política fiscal de un Estado (nacional, provincial o municipal) no puede legislar sobre los aspectos sustantivos de la futura relación jurídico tributaria, estamos negando la existencia misma del derecho tributario a la par que las autonomías provinciales (me remito a las consideraciones del fallo de Superior Tribunal de CABA “Sociedad Italiana, de noviembre de 2003).

No puede válidamente aseverarse que el legislador nacional, por ejemplo, asigne capacidad jurídico tributaria a un ente que no es persona del derecho común (una UTE o una sucesión, por ejemplo) y que no pueda hacer lo propio el legislador provincial o municipal (va de suyo, conforme lo expresa la Corte en el fallo “Promenade” que las ordenanzas hacen las veces de legislación formal en la órbita municipal). Es más, si privamos de poder legislar al legislador local (municipal o provincial) de determinados aspectos del Derecho Tributario Sustantivo por el mero hecho de haber disposiciones sobre el particular en el plexo civil, deberíamos absurdamente consentir que hay que tachar de un plumazo toda disposición de los códigos

fiscales provinciales y municipales sobre pago, solidaridad, responsables, etc, dinamitando prácticamente toda la parte general de los mismos.

Por lo demás, la prescripción que prevé el ordenamiento civil es “la de pago”, no la de la “determinación”. Un estudiante de grado sabe que la condición del pago tributario es que la obligación sea “líquida” y “exigible”, atributos con los que sólo cuenta una vez “determinada”. Sólo una vez que fue liquidada (determinada, en términos técnicos) la obligación, puede ser exigible, léase cobrable. Ahora bien: si un contribuyente clandestino no está a los ojos del fisco y –consecuentemente- no liquida (determina) sus obligaciones tributarias, ¿podemos legítima y razonablemente medirlo con la misma vara que al deudor de un acreedor que tiene en su mano el título de su crédito?. Obviamente que no, por eso la Ley 11683 contiene previsiones expresas sobre la temática. Previsiones que además y a la vez tutelan los recursos con los cuales se financia el Estado (que va de suyo, somos todos, no el gobierno). No puede sancionarse de igual modo la *negligencia* de un acreedor de relaciones privadas (civiles) que la de un Fisco, el cual no tiene “derechos” sino funciones. El Fisco no es *negligente*, simplemente no puede determinar –ni aún la *hiperpoderosa* AFIP- todas las obligaciones fiscales de todos los contribuyentes o responsables negligentes o clandestinos. Por eso, como dije, el plexo nacional cuenta con una regulación expresa en la materia prescripción (arts. 56 y sptes. de la Ley 11.683) en todos sus aspectos: en cuanto a plazos, circunstancias que obstan al cómputo y a inicio del cómputo.

Es más, vamos a admitir por hipótesis que el plexo civil rija la prescripción liberatoria: el plazo de prescripción liberatoria subsidiario y genérico es –hasta el presente- el decenal. Las previsiones del actual 4027 inc. 3º fueron pensadas para *obligaciones periódicas*, y los tributos no lo son. Deben liquidarse y pagarse cuando acontece el hecho imponible, no porque pase el tiempo y se presten servicios periódicos. La desafortunada historia de la confusión de la jurisprudencia, inmiscuyendo el plazo civil quinquenal en los tributos locales, comenzó justamente en Aquilino Colombo c/ Obras Sanitarias de la Nación: claro, el suministro de agua no es tributario y sí puede encuadrar como obligación periódica y –ergo- aplicársele el 4027 inc. 3º. Por lo demás y como para dejar en claro lo desafortunado de la doctrina judicial posterior, cabe referir a que el fallo aludía a que “a falta de norma específica”, se aplicaba esta disposición civil. En definitiva, aún consintiendo que se aplicara el código civil, sería de aplicación el término decenal y no el quinquenal.

Lo que quiero graficar es que declamar inconstitucional o no aplicar una norma fiscal local (sancionada por los representantes del pueblo de la provincia o municipalidad en cuestión) es un recurso extremo desde el punto de vista institucional, pone en crisis la propia división del poder del Estado. Ello no es ni era razonable cuando el plazo ordinario genérico de nuestro ordenamiento, hasta hoy, es el decenal.

El desbarajuste se hace palmario a poco que se consideren las asimetrías impresentables que surgen de pretender aplicar, sin más, las disposiciones civiles a la tributación subnacional: bástenme dos ejemplos: el contribuyente inscripto en ingresos brutos va a contar con un plazo de prescripción idéntico al del clandestino, oculto de los ojos del fisco,

quien con medios siempre insuficientes tendrá que suplir la diligencia en declarar y pagar el tributo de éste en los mismos plazos que rigen la relación del contribuyente regular. Injusto, írrito a más no poder. Huelga referir que ello no acontece cuando las previsiones fiscales son expresas, específicas, como en el caso de la Ley 11.683. Otro ejemplo: “ingresos brutos” tendría prescripción quinquenal, mientras que “sellos”, por ostentar un hecho imponible de generación instantánea lo tendrá decenal: Insólito.

La prescripción es demasiado importante en el ámbito tributario como para dejarla librada a los criterios jurisprudenciales que pretendan compactarla, desnaturalizarla y reducirla a las disposiciones civiles, previstas para regir, naturalmente, las relaciones privadas. Es por ello que necesariamente debe haber, tal como las hay en el ámbito nacional (Ley 11.683), previsiones expresas, precisas y específicas, como fuera proclamado en las conclusiones técnicas de las Jornadas del año 2006 del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Capital Federal (celebradas en Mar del Plata y de las cuales tuve el gusto de ser panelista).

POSTULACIÓN:

A tenor de lo expuesto, considero que los alcances de las disposiciones previstas por el proyecto deben ser expresamente salvaguardados de no ser aplicados a las relaciones entre un Fisco (municipal o provincial), tal como sostienen –incluso- los principales doctrinarios del derecho civil (coinciden en que el art. 4027 inc. 3 no es aplicable las obligaciones tributarias Llambias² y Borda³).

Restará al Honorable Poder Legislativo de la Nación, si así lo considera, prever expresa y específicamente los lineamientos de la prescripción de los tributos locales, tal como lo hace en la Ley 11.683 (solución ésta no ideal en lo que hace la respeto de las autonomías locales pero sin dudas superadora de que la materia se haya vuelto un reducto regido por la jurisprudencia), o –más federal y respetuosamente por el federalismo- establecer parámetros *de máxima* que no deben desbordar las previsiones locales en lo relativo a la prescripción liberatoria de deudas fiscales. Pero esto es parte de otra historia, no la del proyecto de nuevo Código Civil.

².- Llambias Tratado de Derecho Civil, Obligaciones tomo III, Abeledo Perrot Bs. As. 1987, pág. 399.-

³.- Borda, Tratado de Derecho Civil. Obligaciones tomo II, Perrot, Bs. As. 1989. pag. 64.-