



RÍO NEGRO
UNIVERSIDAD NACIONAL

27-4-2022

La Prescripción liberatoria en materia de Tributos locales frente a las nuevas disposiciones del Código Civil y Comercial ¿Facultades restituidas o reafirmación de las potestades provinciales?

Trabajo Final de Grado de la Carrera de Abogacía

Autor: Cristian Quintana
Director: Dr. Luciano Perdriel

DEDICATORIA

*A mi papá y a mi mamá
porque sin su esfuerzo,
ejemplo de vida, enseñanza y
valores, no podría hoy estar en
esta instancia de mi vida
cumpliendo el sueño de
graduarme de una carrera
universitaria.*

Agradecimientos

Mis agradecimientos son infinitos en primer lugar a la Universidad Nacional de Rio Negro, como institución educativa de carácter público, que tanto a mi como a gran cantidad de alumnos nos ha brindado la posibilidad de formarnos en una carrera como lo es la Abogacía, que durante mucho tiempo estuvo reservada a la esfera de otras universidades, lo que implicaba que muchos tuvieran que trasladarse a otras localidades, impidiendo que aquellos que nos encontrábamos afectados a una situación laboral estable pudiéramos realizar nuestros estudios universitarios.

Asimismo, no puedo dejar de mencionar en mis agradecimientos a Laura Bitochi, una amiga de la familia que no dudo en brindarme su apoyo para que yo pudiera iniciar mis estudios, y que hasta el día de hoy siempre está pendiente de mí.

Tampoco puedo dejar de agradecer a mi director de tesis Dr. Luciano Perdriel, a quien considero como unos de los mejores y más responsable referente del Derecho ya sea desde el punto de vista académico como profesional.

Finalmente agradecer a toda mi familia que siempre estuvo presente dándome ánimo y energía para llegar hasta esta etapa que estoy transitando en este momento.

Por eso y mucho más les agradezco infinitamente a todos y cada uno de los que a lo largo de este camino me han brindado su fuerza y apoyo incondicional.

Resumen

Como es sabido todo proceso de investigación tiene como punto de partida la existencia de una incógnita, un problema que genera en el investigador la motivación suficiente para encarar dicho interrogante y tratar de darle una respuesta. En este sentido, el presente trabajo encuentra su inspiración a partir de los nuevos planteos que ha provocado la sanción del Código Civil y Comercial, en cuanto al quiebre que ha planteado desde su entrada en vigencia en agosto del 2015, sobre el marco normativo que contenían las disposiciones referentes al instituto de la prescripción liberatoria vinculadas con los tributos locales, y como consecuencia de ello la ruptura que se evidencio sobre la doctrina que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha venido cimentando a lo largo de un cumulo importante de precedentes jurisprudenciales, y que finalmente instauro de forma definitiva con lo resuelto en el fallo Filcrosa, interrogantes y planteos que se extienden a las consideraciones sobre la constitucionalidad de tales disposiciones desde el punto de vista de las competencias delegadas por las provincias a la nación, sin dejar de tener presente que tales cuestiones necesariamente nos llevan a preguntarnos si las nuevas disposiciones del Código Civil y Comercial, en materia de prescripción liberatoria sobre las acciones que involucran a los tributos locales, se enmarcan dentro de lo que podría ser una aparente restitución de facultades delegadas constitucionalmente por las provincias a la nación, o por el contrario, resultan en la reafirmación de las potestades que durante mucho tiempo le fueron negadas a las provincias, lo que a su vez nos deja frente a la pregunta de si la prescripción tributaria debe obedecer a las normas del derecho público o las normas del derecho privado.

En este sentido, el presente trabajo desde mi humilde posición de un alumno de la carrera de Abogacía de la Universidad Nacional de Rio Negro, tratara de contemplar de la manera más concreta posible la temática que se aborda y finalmente plantear mi punto de vista y posible solución.

Índice

DEDICATORIA.....	1
Agradecimientos	2
Resumen.....	3
Introducción.....	5
Objetivos generales, específicos y metodología.....	7
Objetivo general	7
Objetivo específico	7
Metodología	7
CAPÍTULO I	8
Nociones Preliminares.....	8
Concepto de prescripción.....	8
Caracteres de la Prescripción.....	9
Algunas consideraciones sobre prescripción en materia tributaria	10
CAPITULO II	14
Tributos Locales y normas Sobre Prescripción	14
Diferentes posturas doctrinarias	14
Tesis Civilista	14
Tesis Publicista.....	16
Análisis comparado de ambas posturas	18
CAPITULO III.....	26
Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria.....	26
Comparación de las obligaciones de naturaleza tributaria y aquellas que surgen de los contratos administrativos	28
Consideraciones sobre la construcción jurisprudencial de la Corte Suprema	30
CONCLUSION.....	36
Bibliografía.....	38

Introducción

El presente trabajo está orientado a profundizar el estudio sobre el instituto de la prescripción liberatoria en relación con su aplicación al derecho tributario, teniendo en cuenta, que la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial, en agosto del 2015, constituyo un acontecimiento que significo un gran impacto sobre ciertas áreas del derecho, pero que sobre todo tuvo gran trascendencia en el ámbito del derecho Tributario, ya que puso de manifiesto una serie de interrogantes sobre el real alcance del instituto de la prescripción liberatoria, planteándose la disyuntiva de si este es un instituto general del derecho o por el contrario, es un instituto que se encuentra inserto de manera transversal en cada una de las ramas del Derecho, y como parte integrante de cada una de ellas está sujeto a las reglas y principios que las rigen. Interrogante que necesariamente nos posiciona frente a variadas consideraciones sobre la constitucionalidad de las disposiciones contenidas en los Artículos 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial, en materia de prescripción de los tributos locales, dirigiendo nuestra mirada sobre las cláusulas contenidas en el Artículo 75° inciso 12 de la Constitución Nacional, dentro de las cuales se contemplan las facultades que expresamente han sido delegadas por las provincias como poderes constituidos preexistentes a la Nación, al Congreso Nacional.

Frente a estas manifestaciones, teniendo en cuenta que el fundamento de la prescripción liberatoria se encuentra en la necesidad de brindar seguridad jurídica respecto de ciertas situaciones que involucran a determinadas personas con relación a determinados derechos, poniendo un límite temporal al ejercicio de acciones, de manera que estas se produzcan dentro de un lapso razonable de tiempo, adecuado a la naturaleza del hecho o acto, es necesario indagar respecto a si el hecho de querer aspirar a brindar dicha seguridad jurídica de manera uniforme en el territorio nacional, ha ocasionado que las interpretaciones emanadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se hayan desviado o de alguna marea torcido los preceptos contenidos en la Constitución Nacional, en lo que se refiere a la distribución de competencias existente entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales, recordando en este

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

punto que es el Estado Nacional el que cuenta con aquellas facultades que expresamente le han sido delegadas por las provincias y que por lo tanto son limitadas, frente a las potestades provinciales que abarcan todo el poder que no ha sido expresamente delegado a través de las cláusulas constitucionales, lo que nos da cuenta en este contexto de que nos encontramos en presencia de facultades ilimitadas en cuanto a su alcance y amplitud, y solo limitadas por el marco de facultades que se le ha delegado a la Nación de forma expresa, de manera tal que la sanción del nuevo cuerpo legal unificado, necesariamente me lleva a plantearme la incógnita que da origen al presente escrito la cual se identifica con la pregunta sobre si *“La prescripción liberatoria en materia de tributos locales frente a las nuevas disposiciones del Código Civil y Comercial, plantea una restitución de facultades desde la nación hacia las provincias o por el contrario expresa la reafirmación de tales potestades provinciales”*

Objetivos generales, específicos y metodología

Objetivo general

El objetivo general del presente escrito se orienta a profundizar el estudio del instituto de la prescripción en contraste con los interrogantes que se han planteado en torno a las nuevas disposiciones referidas a la prescripción liberatoria en materia de tributos locales a partir de la sanción del nuevo Código Civil y Comercial.

Objetivo específico

El objetivo específico de este trabajo consiste en analizar si las nuevas disposiciones del Código Civil y Comercial, en materia de prescripción liberatoria sobre las acciones que involucran a los tributos locales, se enmarcan dentro de lo que podría ser una aparente restitución de facultades delegadas constitucionalmente por las provincias a la nación, o, por el contrario, resultan en la reafirmación de las potestades que durante mucho tiempo le fueron negadas a las provincias.

Metodología

El logro de los objetivos aquí propuestos se llevará a cabo a través de la utilización del método Jurídico descriptivo el cual consiste en aplicar de manera pura el método analítico a un tema jurídico, en este caso al Instituto de la prescripción utilizando como fuente primaria para el cometido de la presente Investigación, la Ley, la cual representa la fuente jurídica formal por excelencia de toda investigación jurídica y provee acceso directo al objeto de investigación, mientras que como fuentes secundarias, se recurrirá a la Doctrina y la Jurisprudencia, siendo la primera de ellas una fuente de consulta inevitable, debido a que comprende la opinión y estudio sobre las fuentes primarias por parte de personas calificadas en la materia, mientras que la segunda representa el criterio constante de los órganos jurisdiccionales, en la interpretación normativa.

CAPÍTULO I

Nociones Preliminares

Concepto de prescripción

Si bien los integrantes de la Comisión Redactora del Proyecto del Código Civil y Comercial consideraron que no era conveniente enunciar una definición legal de la prescripción, teniendo en cuenta que tanto, aquellas definiciones que conceptualizan a la prescripción, como un modo de extinción de obligaciones, como aquellas que ponen el acento en su efecto de privación del derecho a accionar para solicitar tutela jurisdiccional, no resultan conceptualizaciones idóneas, ya que en el caso de las primeras, no se puede hablar de un verdadero modo de extinción de las obligaciones en razón de la subsistencia de ciertos efectos respecto de obligaciones prescriptas, y en el caso las segundas, porque utilizan el término “acción” en un sentido que no se corresponde con el significado que la doctrina procesal asigna a esta palabra en nuestros días, tradicionalmente se ha definido a este instituto como un medio por el cual, en ciertas circunstancias, el transcurso del tiempo permite la adquisición o modificación sustancial de un derecho, y es en este sentido que encontramos en nuestro derecho dos tipos de prescripción, por un lado la liberatoria, mediante la cual se extingue la acción judicial para reclamar el reconocimiento de aquellos derechos que son susceptibles de prescribir de acuerdo a la ley que así lo establece, y por otro lado la adquisitiva, la cual se constituye en uno de los vehículos para la constitución de algunos derechos reales (Guisado, 2015, pág. 269).¹

1

Guisado, P. (2015). En *Código civil y comercial de la Nación comentado* (Vol. IV). Ciudad Autónoma de Buenos: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. Recuperado el 21 de julio de 2021, de www.saij.gob.ar

Teniendo en cuenta tales manifestaciones no podemos dejar de lado que el anterior código civil, si contemplaba precisiones terminológicas sobre el instituto de la prescripción tanto en lo que se refiere a la prescripción adquisitiva y a la que aquí nos interesa, que es la prescripción liberatoria.

De esta manera el Artículo 3947 del Código Civil Velezano, en su parte final contempla a la prescripción como un medio para liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo, completando esta definición el Artículo 3949, al describir a la prescripción liberatoria como una excepción para repeler una acción por el solo hecho de que quien entabla o pretende dicha acción, ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere dicha acción (Código Civil de La Republica Argentina, 2004, págs. 456 - 457)², siendo suficiente de acuerdo al artículo 4017, el silencio o la inacción del acreedor durante el tiempo que fije la ley para liberar al deudor de toda acción, sin ser necesario para ello justo título o buena fe. (Código Civil de La Republica Argentina, 2004, pág. 465)³

Caracteres de la Prescripción

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, no podemos dejar pasar la oportunidad para poner en relieve los elementos esenciales en la configuración de la prescripción liberatoria, los cuales se pueden identificar en primer lugar, con la existencia necesaria de un derecho sobre el cual se pueda ejercer una determinada acción, en aras de su

2

Velez Sarsfield, D. (2004). *Código Civil de La Republica Argentina*. Buenos Aires: La Ley.

3

Velez Sarsfield, D. (2004). *Código Civil de La Republica Argentina*. Buenos Aires: La Ley.

cumplimiento, en segundo lugar que tal acción en cabeza del titular de ese derecho no sea llevada adelante en el tiempo u oportunidad que la normativa establece, es decir la inacción o falta de interés en la procura de su derecho, y finalmente el trascurso del tiempo, que se identifica con el plazo fijado por la ley para brindar seguridad en términos jurídicos a las relaciones derivadas de vínculos obligacionales.

Algunas consideraciones sobre prescripción en materia tributaria

Continuando con esta línea de ideas y aproximándonos un poco más al aspecto de la prescripción en materia tributaria, debemos hacer referencia sin duda alguna a los preceptos contenidos en la ley de procedimiento tributario 11.683, norma que regula detalladamente a lo largo de catorce artículos, (desde el Art. 56 al Art. 69, ambos inclusive), contenidos en el Capítulo VIII, el instituto de la prescripción tributaria.

De esta manera, partiré de la premisa de que el fundamento de la prescripción, no se encuentra ligado a una presunción de que la obligación tributaria se ha extinguido, sino que más bien encuentra su razón de ser en un interés por parte del Estado, de que ciertos derechos adquieran estabilidad y certeza con fundamento en el orden público, a través del debilitamiento en extremo de la obligación tributaria devenida en una obligación natural, cuyo cumplimiento no puede ser exigido por medio de las acciones y poderes del fisco, por efecto del trascurso del tiempo, que ha sido fijado por ley.

Teniendo en cuenta esto se debe poner de resalto, que la Ley de procedimiento Tributario, regula dos plazos diferentes en materia de prescripción, los cuales toman en consideración ciertos elementos relacionados a características particulares del sujeto pasivo de la relación tributaria, el cual se identifica con la figura del contribuyente.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

De esta forma observamos que la Ley 11683 establece un plazo de prescripción de cinco años para el ejercicio de las acciones por parte del órgano recaudador tendientes al cumplimiento de una determinada obligación de naturaleza tributaria, si se tratare de contribuyentes inscriptos ante la Administración Tributaria, así como contribuyentes no inscriptos sin obligación legal de inscribirse, mientras que establece una prescripción decenal para el caso de los contribuyentes no inscriptos, que si tienen la obligación legal de inscribirse.

Así, el texto legal establece un plazo específico de prescripción, aplicable de manera directa en el campo tributario que impide la aplicación supletoria de las disposiciones civilistas (Gomez y Folco, págs. 371- 373)⁴, situación que nos brinda una pauta acerca de la autonomía del derecho tributario frente a las disposiciones que rigen en el ámbito del derecho civil, y que asimismo, nos permite preguntarnos por qué este corrimiento de la ley nacional de procediendo tributario con respecto al plazo de prescripción establecido en el Código Civil tanto en su redacción anterior como en la actual, no ha sido cuestionado como lo ha sido en el caso de las provincias, incluso tratándose de regulaciones concernientes a materias de Derecho Público local, que se encuentran abarcadas por las facultades no delegadas sobre las que se sustenta su autonomía. En este contexto y pese a que podría decirse que esta ley en lo que respecta al plazo de prescripción, ha sido dictada conforme a las facultades conferidas constitucionalmente al congreso nacional, lo cual es correcto en el sentido de que dicha Ley ha sido dictada para regular lo concerniente a aquellos tributos que tienen origen en la esfera del estado nacional, la verdad es que de alguna manera desecha el argumento que establece la Corte Suprema en el tan renombrado “Fallo Filcrosa”, donde en defensa de la uniformidad legislativa y la seguridad jurídica, expresa que en

⁴ Gomez, T., y Folco, C. (s.f.). *Procedimiento Tributario - Ley 11.683 - Decreto 618/97* (9a ed.). Thomson Reuters - La Ley.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

tanto modo de extinguir las acciones, el instituto de la prescripción involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad cuya inclusión dentro de la delegación de competencias no se discute, lo cual no importa desconocer que las provincias conservan todo el poder no delegado al gobierno federal, sino determinar el alcance del que si ha sido, para lo cual debe tenerse presente que tal delegación tuvo por finalidad el logro de un sistema homogéneo de leyes, situación que claramente no resiste la vigencia de la Ley 11683 que plantea un quiebre en esta postura de lograr un sistema homogéneo, a lo que debemos sumar que en términos de la propia corte, en este caso en palabras del Dr. Vázquez, en la causa antes mencionada, el ejercicio del poder reservado incluye las facultades de crear tributos sobre las riquezas existentes en las provincias, de determinar las meterías imponibles, y de establecer las formas de percepción de aquellos, cuestión esta última, que desde mi apreciación lleva implícita la facultad de regular lo concerniente a los medios extintivos que recaen sobre las obligaciones que surgen por imperio de las facultades mencionadas, sobre todo teniendo en cuenta que de acuerdo a la doctrina de Fallos 242:73, citada por el Dr. Vázquez, el juicio sobre la legitimidad de dicho ejercicio esta puesto bajo el signo de su preservación, en cuanto debe resolverse a su favor toda duda cuando no media una clara incompatibilidad con la Ley Fundamental, situación que claramente se observa en este caso si tenemos presente que las facultades delegadas por las provincias a la nación son expresas, y que por lo tanto, no se puede decir que del texto expreso del art 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, se deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción, sobre aspectos que se encuentran insertos dentro del Derecho Público local, más aun considerando que la prescripción es un instituto común al Derecho Público y al Derecho Privado, y que las provincias solo han delegado de manera expresa la facultad de reglar este instituto en base a cuestiones de derecho privado.

En este sentido, cabe destacar que además de las contradicciones que derivan de la lectura del artículo antes citado, resulta distorsivo por parte de la Corte, exponer como argumento, que aun cuando se observa un comportamiento del Estado distinto del de un sujeto privado, tal como sucede con la creación de un tributo, la

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

determinación de un hecho imponible, y las formalidades o procedimientos de percepción, donde rige el derecho público, si la solución puede encontrarse en el régimen establecido en los códigos de fondo, común a todas las provincias, sus normas de derecho son las que deben prevalecer, ya que si estamos hablando de que todos los aspectos que intervienen en la creación y regulación de un tributo, se rigen por el derecho público no podemos decir que un aspecto que se encuentra ligado a la percepción de un tributo, como lo es la prescripción liberatoria, se halla por fuera del régimen público, y es regulado exclusivamente por el derecho privado, más aun sabiendo que existen institutos que son comunes al derecho público y al derecho privado, como ya se ha mencionado, pero que se comportan de diferente manera al pasar por el tamiz de cada una de estas ramas del derecho, y en este caso es posible hacer una breve comparación de lo que sucede con uno de los modos extintivos más común de las obligaciones, que se identifica con el “pago”, el cual desde la óptica del derecho privado resulta en la extinción inmediata de la obligación, pero que sin embargo desde la fase tributaria del derecho público, no surte el mismo efecto ya que, nuestro sistema tributario es auto determinativo lo que implica básicamente que es el propio contribuyente el que determina el monto de su deuda, situación que queda sujeta a la verificación del ente recaudador, razón por la cual en la generalidad de los casos el pago no surte efecto extintivo inmediato sobre las obligaciones de carácter tributario, salvo casos muy específicos. De más está decir que en este caso, también estamos hablando de una circunstancia que claramente rige las relaciones entre acreedores y deudores, y que además involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad, pero que inserto en la materia tributaria adquiere matices de notable resalto, escapando de alguna manera a las disposiciones que rigen en materia civil sobre el “pago”, con lo cual es imposible pensar que cada una de las provincias no pueda regular el plazo de prescripción sobre los tributos que existen en cada una de sus jurisdicciones, por el solo hecho de sostener que la prescripción liberatoria es uno de los aspectos sustanciales que rige las relaciones entre acreedores y deudores, y que además involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad, ya que desde esta misma perspectiva debería suceder exactamente lo mismo con “el pago”, y claramente esto no es así.

CAPITULO II

Tributos Locales y normas Sobre Prescripción

Diferentes posturas doctrinarias

Teniendo en cuenta las consideraciones que se han expresado en los apartados precedentes, es preciso señalar que pese a la redacción del Código Civil y Comercial, y su entrada en vigencia en agosto del 2015, existen al día de hoy diferentes posturas a la hora de interpretar las disposiciones referidas a las obligaciones contenidas tanto en el cuerpo normativo antes mencionado, como en el Código Civil derogado, en cuanto a si estas se aplican a todas las obligaciones por igual incluyendo en este caso a las obligaciones de naturaleza tributaria, o si por el contrario, no corresponde la aplicación de este esquema sobre estas últimas.

En este sentido debemos tener en cuenta que existen al menos dos posturas bien definidas dentro de la doctrina a las cuales se las conoce como la Teoría privatista o civilista, la cual se contrapone a la denominada teoría publicista.

Tesis Civilista

Con respecto a las teorías antes mencionadas, la primera de ellas, sostiene que por medio del Art 75 inciso 12, de la Constitución nacional, se ha delegado en el Congreso federal la facultad de regular todo lo concerniente al vinculo obligacional que une a acreedores y deudores, y como consecuencia de ello los modos de extinción de dicho vinculo, dentro de los cuales nos encontramos con la prescripción liberatoria, esta posición se basa en que la prescripción es un instituto de orden público cuya finalidad es dotar de firmeza y estabilidad a los actos y negocios, y que por lo tanto considerando no solo la utilidad social del instituto, sino su regulación propia de la legislación común, no pueden quedar librados a tantas normas e interpretaciones

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

como jurisdicciones deban intervenir en los vínculos que se puedan dar entre acreedores y deudores (Abalos, 2013, pág. 417)⁵.

En consonancia con ello el máximo tribunal de la nación ha expresado en la causa Martínez y Esquivel Dora R y otros c/ Provincia de la Pampa de 1976, que no basta con “apelar a la autonomía del Derecho Tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo [...] uniformidad que no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de los poderes reservados” (Abalos, 2013, pág. 417)⁶.

A partir de lo señalado, podemos distinguir que para quienes se enrolan dentro de esta postura doctrinaria, los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional de fondo, y en armonía con ello no corresponde a las provincias ni a los municipios dictar normas incompatibles con lo que la legislación común establezca, a lo que se debe sumar 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, entre las cuales se encuentra la de legislar de manera uniforme sobre los distintos modos de extinción de las obligaciones. (Abalos, 2013, pág. 418)⁷

5

Abalos, M. G. (2013). Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. En A. R. (Dir), *ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO*. Buenos Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.

6

Abalos, M. G. (2013). Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. En A. R. (Dir), *ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO*. Buenos Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.

7

Abalos, M. G. (2013). Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. En A. R. (Dir), *ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO*. Buenos

Tesis Publicista

Contraria a la tesis civilista, y como ya se anticipó, nos encontramos con la postura Publicista, la cual sostiene que la obligación tributaria provincial debe de regirse por las normas y principios del Derecho Público local, ya que conforme a las reglas de distribución de competencias producto del sistema federal de gobierno optado por la Argentina en su Constitución Nacional, cada legislatura provincial al crear tributos también puede fijar un plazo prescriptivo que puede o no coincidir con el establecido en la legislación de fondo.

Esta demás decir que esta postura enfatiza la supremacía de las potestades provinciales, interpretando que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en la esfera del Congreso Nacional, no ha sido absoluta, y que por lo tanto dentro de las potestades que cada provincia se ha reservado para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios, entendiendo con ello que dicha facultad contiene en sí, la de establecer los medios que permitan tornar efectiva la carga tributaria sobre los contribuyentes, por lo que consecuentemente, la prescripción liberatoria de los tributos locales se rige por la norma local, de manera tal que el Derecho Público Provincial prevalece en este aspecto sobre el Código Civil.

Dentro de esta corriente de pensamiento Horacio García Belsunce, uno de sus mayores exponentes, sostiene con referencia a la uniformidad o unidad de la legislación nacional, la cual sin llegar a ser un precepto, declaración o garantía constitucional, constituye una forma de concretar el mandato que surge del preámbulo de la Constitución Nacional, con un fundamento más político que jurídico, que esta no se encuentra amenazada por el hecho de que la legislación tributaria local, se aparte

Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.

de los lineamientos que establece la legislación de fondo siempre y cuando no surja de dicho apartamiento una evidente violación de las declaraciones derechos y garantías constitucionales.

Por su parte Spisso, dentro de la misma corriente doctrinaria, expresa que el Derecho tributario cuenta con una autonomía que surge necesariamente de las instituciones que lo integran, ya que estas tienen una naturaleza que le es propia, la cual se deriva del poder tributario, de las relaciones de derecho público que vinculan al fisco con el contribuyente, de la diferencia que existe entre las fuentes generadoras de obligaciones civiles y obligaciones tributarias, que en el caso de las primeras está dada por la voluntad de las partes o la ley, y en el caso de las segundas por el poder coactivo del estado, de los diferentes ámbitos en los que actúan y los distintos objetivos que persiguen las normas tributarias y las normas civiles, del hecho que las figuras del derecho civil actúan en las relaciones de las personas entre sí o con terceros, en tanto que los principios del derecho tributario rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado y claramente rige las relaciones entre los contribuyentes y el Estado como ente recaudador, lo que nos deja ver que ambos operan en zonas que no son necesariamente subordinables las unas las otras, de modo tal que el derecho tributario, no se atiene a los conceptos del derecho privado, contemplando el hecho de que las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes, y que en caso de silencio de la ley tributaria no hay que recurrir necesariamente a los principios del Derecho Privado, ya que sus fines pueden ser totalmente opuestos. (Abalos, 2013, págs. 418 - 419)⁸.

8

Abalos, M. G. (2013). Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. En A. R. (Dir), *ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO*. Buenos Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.

Análisis comparado de ambas posturas

A partir de los fundamentos de ambas teorías, y teniendo en cuenta que el presente escrito tiene como punto de partida el cuestionamiento con respecto a si las nuevas disposiciones legales en materia de prescripción liberatoria sobre los tributos de índole local que entraron en vigencia a partir del 2015 con la aprobación del nuevo Código Civil y Comercial, constituyen una restitución de Facultades de la nación a las provincias, o la clara reafirmación de las potestades provinciales, podemos plantarnos cuál de estas dos posturas expone los fundamentos más lógicos y concretos con base a los lineamientos que la legislación que rige la materia en debate establece, sin tratar de torcer dichos esquemas legales de manera tal que se termine desvirtuando su sentido y estabilidad frente a los incontables ámbitos de discusión que sean generados y que aun hoy se siguen manteniendo más allá de que la sanción del Código Civil y Comercial parecía a ver venido a terminar de una vez por todas con esta y muchas otras disputas doctrinarias.

De esta manera y a partir de mi humilde apreciación personal me atrevería a decir que la postura que cuenta con los fundamentos más concretos para distinguir si las disposiciones del Código Civil y Comercial constituyen una reafirmación de las potestades locales y no una restitución de las facultades delegadas constitucionalmente es claramente la tesis Publicista, y porque me inclino a decir esto, mi fundamento se sostiene en que el hecho de otorgar este reconocimiento a las legislaturas locales, no resulta en pretender un total desconocimiento de la uniformidad de la legislación de fondo tal como expresa la teoría Civilista, sino que resulta una lógica comprensión de que la materia tributaria forma parte del derecho público local y que por lo tanto al igual que el derecho Administrativo no debe ser retaceado o manipulado a través del derecho civil por el simple hecho de pretender uniformidad y seguridad jurídica sobre todo teniendo presente que las obligaciones de índole tributaria tienen como punto de partida un hecho generador que emana de un accionar del Estado en este caso legítimo derivado de una potestad conferida constitucionalmente, situación que claramente se puede comparar al escenario de las

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

obligaciones que surgen por efecto de la responsabilidad estatal en su accionar legítimo, donde claramente el plazo de prescripción de las acciones es diferente al establecido por el Código Civil y Comercial y regulado por cada una de las legislaturas locales, tal como se observa en el hecho de que cada provincia ha tenido la libertad de dictar su propia ley de responsabilidad del estado o adherirse a la ley nacional, e incluso como se evidencia en el caso de Entre Ríos, que ligo el plazo prescriptivo de su ley de responsabilidad del estado al plazo establecido sobre dicho instituto por las disposiciones contenidas en el Código Civil y Comercial, por lo que es claramente visible que salvo que una provincia expresamente en su codificación fiscal adhiera al plazo prescriptivo del Código Civil y Comercial no se pueden aplicar los preceptos de la materia civil a las obligaciones de naturaleza tributaria.

Asimismo no podemos dejar de contemplar el hecho de que la teoría civilista expone como uno de sus argumentos más firmes, que las provincias han renunciado a su potestad de regular el plazo de prescripción de las acciones que recaen sobre aquellos tributos creados localmente, por medio de la famosa cláusula de los códigos contenida en el Art 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, lo cual a mi criterio no es correcto, ya que la delegación de facultades efectuada por las provincias a la nación es expresa, y no se puede interpretar esta norma constitucional para extraer de ella que implícitamente el régimen general de las obligaciones del derecho civil es contemplativo de las obligaciones tributarias en cuanto a la prescripción como modo extintivo, ya que con este mismo criterio y en pos de la uniformidad y seguridad jurídica también se podría haber dicho que las obligaciones que son producto de la responsabilidad estatal también se rigen con respecto a este aspecto por el régimen general de las obligaciones del derecho civil, y claramente esto no es así, sino tal como lo mencione anteriormente.

A esta consideración, debemos agregar que el instituto de la prescripción liberatoria sobre los tributos no solo provinciales, sino que también municipales, constituye una materia reservada por los estados provinciales, (Abalos, 2013, pág.

420)⁹, ya que, tal como lo expresa el Art. 121 de la Constitución Nacional, “...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...”, leído en forma conjunta con el Art 126 de la misma norma que expone las facultades delegadas a la nación en forma expresa describiendo que “...Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación...”, por lo tanto no pueden, “...celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultades de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros...”, pero que nada dice con respecto a que las provincias se encuentran restringidas en cuanto que no puedan regular los medios extintivos de aquellas obligaciones de carácter tributario que se perfeccionen dentro de cada una de sus jurisdicciones, como carácter distintivo que expresamente nos lleve a interpretar de que tales obligaciones que forman parte del derecho público de cada uno de los ordenamientos jurídicos provinciales se encuentran en forma extraordinaria por fuera de la fuerza normativa de las jurisdicciones locales, y que a las mismas corresponde regirlas en un todo a lo que se refiere a la prescripción liberatoria como medio extintivo de las acciones tendientes a exigir su cumplimiento, bajo los lineamientos que derivan del régimen general de las obligaciones regulado por el Derecho Civil.

9

Abalos, M. G. (2013). Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. En A. R. (Dir), *ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO*. Buenos Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

Con referencia a este aspecto, me gustaría hacer mención a un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación caratulado Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo del 11 de diciembre de 1990, (Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo, 1990)¹⁰, en el cual se advierte, en su considerando 7º, "...que en materia de interpretación de las leyes tributarias puede decirse - con palabras de esta Corte - que su exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa; debiendo recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior...", y aunque si bien es cierto que esta afirmación de la Corte es respecto de leyes tributarias nacionales, no se puede dejar de contemplar que al referirse a las normas tributarias, estas deben ser interpretadas por los preceptos propios del régimen impositivo, el cual es parte integrante del derecho público, por lo que es obvio entender que las normas tributarias locales también deben ser interpretadas de la misma manera, sobre todo si quien lo hace es el mismo tribunal que expresa esta doctrina, lo que nos deja con la idea que sostiene el autor García Belsunce (Abalos, 2013, pág. 428)¹¹, al predicar que en principio aquello que se sostiene en el marco del poder tributario nacional, también debería de extenderse con respecto del provincial.

En este sentido, me gustaría mencionar el voto en disidencia vertido por el Juez Horacio Rosatti en el precedente CSJ 159/2017/RH1 "Recurso de hecho deducido por

10

Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo (Corte Suprema de Justicia de la Nación 11 de 12 de 1990). Recuperado el 01 de abril de 2022, de <http://www.aeyasoc.com.ar/pdfs/COLOMBO%20AQUILINO.pdf>

11

Abalos, M. G. (2013). Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. En A. R. (Dir), *ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO*. Buenos Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

la parte actora en la causa Montamat y Asociados S.R.L. c/ Provincia de Neuquén s/ acción procesal administrativa”, de 8 de octubre de 2020, en el cual expresa que la mencionada causa es sustancialmente análoga a la resuelta por la corte en Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.”, Fallos: 342:1903, y señala que es la Constitución Nacional la que define la jerarquía de cada una de las normas que integran el ordenamiento jurídico y por lo tanto también determina el ámbito de validez y el alcance de todas las ramas del derecho argentino. (HEREDIA, 2020, pág. 5)¹²

Asimismo agrega que no es posible suponer que en el ordenamiento jurídico argentino se contemple conceptualmente una única relación jurídica, y que por lo tanto solo exista un único tipo de obligación, ya que esta unidad en el enfoque propia del derecho privado colocaría a esta rama del derecho en una posición de privilegio por sobre la Constitución Nacional, lo que provocaría que llegado a un extremo, se produjera el vaciamiento de las competencias que cada una de las legislaturas locales ostenta en relación con materias no delegadas, sin perder de vista que la distribución de competencias propia del modelo de Estado Federal que ha adoptado la constitución nacional, manifiesta que la atribución para regular un mismo instituto puede ser extendida a los diferentes niveles de gobierno ya sea de manera excluyente tal como se contempla en los arts. 75, inc. 12, y 123, entre otros, en forma concurrente como se expresa en el art. 75, inc. 18 o de manera cooperativa tal como se menciona en el art. 41 en materia ambiental, en el art. 75, inc. 2, en materia de coparticipación o en el art. 75, inc. 12, en materia de legislación de fondo y procesal, entre otros ejemplos. (HEREDIA, 2020, pág. 6)¹³

¹²

Heredia, J. R. (s.f.). La atribucion/ delegacion del Art. 75 (12), C.N. Legislacion local y prescripcion. Doctrina de la Corte Federal. Recuperado el 15 de septiembre de 2021, de ACADER: <https://www.acaderc.org.ar/wp-content/blogs.dir/55/files/sites/55/2020/10/LA-ATRIBUCI%C3%93N-DE-CODIGOS.pdf>

¹³

Heredia, J. R. (s.f.). La atribucion/ delegacion del Art. 75 (12), C.N. Legislacion local y prescripcion. Doctrina de la Corte Federal. Recuperado el 15 de septiembre de 2021, de ACADER:

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

De esta manera teniendo en cuenta los argumentos vertidos por Horacio Rosatti, la atribución del Congreso Nacional para el dictado de los Códigos Civil y Comercial, dentro del diseño constitucional, procura solamente la uniformidad legislativa de estas ramas del derecho, por lo que la delegación de las provincias a la nación para el dictado de los mencionados cuerpos normativos, solo puede entenderse que estas han querido permitir la elaboración de un régimen uniforme en materia de derecho privado, por lo que resulta excesivo pretender que además de ello buscaron limitar sus facultades propias del derecho público de las cuales no se despojaron en beneficio de la nación, en función de ello y teniendo en cuenta la ubicación dentro del sistema jurídico argentino, las disposiciones del Código Civil y Comercial no solo no deben contradecir a la propia Constitución y los tratados internacionales, sino que además tampoco deben invadir el ámbito de competencias de las provincias, ya que como cita Rosatti de (Obras de Domingo Faustino Sarmiento, t. XLVIII, Imprenta y Litografía Mariano Moreno, Buenos Aires, 1900, pág. 66), "...no son los códigos superiores a las constituciones provinciales, porque son dictadas en consecuencia de la Constitución nacional, que dejó a las Provincias el poder no delegado en ella, de dictar su propia constitución (...) y regirse por sus propias instituciones locales, incluso los códigos que son institución propia, local, cuando se aplican a cosas y personas que cayeren bajo su jurisdicción...", de manera tal que como lo ha sostenido la Corte Suprema en (Fallos: 243:98), no se puede pretender limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil, en función de la supremacía que tiene la Carta Fundamental sobre toda otra ley que integre el ordenamiento jurídico nacional (HEREDIA, 2020, págs. 6 - 7)¹⁴.

<https://www.acaderc.org.ar/wp-content/blogs.dir/55/files/sites/55/2020/10/LA-ATRIBUCI%C3%93N-DE-CODIGOS.pdf>

¹⁴

Heredia, J. R. (s.f.). La atribucion/ delegacion del Art. 75 (12), C.N. Legislacion local y prescripcion. Doctrina de la Corte Federal. Recuperado el 15 de septiembre de 2021, de ACADER: <https://www.acaderc.org.ar/wp-content/blogs.dir/55/files/sites/55/2020/10/LA-ATRIBUCI%C3%93N-DE-CODIGOS.pdf>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

En este sentido, me parece importante resaltar que Sarmiento a quien hace referencia el Juez Rosatti en su exposición, de alguna manera proclamo una regla de interpretación que indica que si hay duda sobre si un derecho pertenece a la Legislatura, entonces este pertenece a la Legislatura, si hay duda de si pertenece al Congreso entonces pertenece a la Legislatura, (HEREDIA, 2020, págs. 10 - 11)¹⁵, ello entiendo yo en virtud de este autor ha tenido presente el hecho de que las provincias son poderes preexistentes a la conformación del Estado Nacional, lo que implica que sus facultades son ilimitadas e implícitas, y por lo tanto cuando se tienen dudas con respecto a que nivel de gobierno pertenece una determinada facultad, se debe inclinar la balanza en favor de las jurisdicciones locales teniendo en cuenta que estas constituyen el poder originario que dio fundamento a la creación del Estado Nacional.

Por último, en lo que respecta al presente análisis sobre las posturas civilista y publicista, me atrevo a decir que en este esquema en el que se plantea si las facultades para regular el plazo de prescripción en materia de tributos son potestades delegadas y que consecuentemente con la llegada del nuevo Código Civil y Comercial las nuevas disposiciones que rigen la materia resultarían en una directa restitución de facultades desde la nación a las provincias, pasando por alto el mecanismo dispuesto para llevar adelante tal fin, entendiendo que dicho mecanismo se identifica con la figura de una reforma constitucional, o que por el contrario son potestades reservadas por las provincias y que por lo tanto las modificaciones introducidas por el cuerpo normativo que rige en materia civil, solo resultan en una reafirmación de las potestades que las provincias ostentan frente al Estado nacional, lo que en realidad debe tenerse en cuenta es el límite de esas potestades ya que este es el punto donde toma relevancia el objetivo principal del instituto de la prescripción liberatoria, el cual es dotar de seguridad jurídica a los vínculos obligacionales en lo que se refiere al factor de

¹⁵ Heredia, J. R. (s.f.). La atribución/ delegación del Art. 75 (12), C.N. Legislación local y prescripción. Doctrina de la Corte Federal. Recuperado el 15 de septiembre de 2021, de ACADER: <https://www.acaderc.org.ar/wp-content/blogs.dir/55/files/sites/55/2020/10/LA-ATRIBUCI%C3%93N-DE-CODIGOS.pdf>

temporalidad para su exigencia por parte del sujeto activo de la relación. De esta manera, dicho limite estaría conformado por un principio muy simple, pero a la vez tan amplio que incluso puede correr el velo de aquellas cuestiones que no pueden ser llevadas ante los estrados judiciales por imperio de la independencia y coexistencia de los tres poderes del estado, y que corresponde al principio de la razonabilidad.

De esta manera, tal como lo expresa Bidart Campos (Abalos, 2013, pág. 428)¹⁶, el principio de razonabilidad condensado en el Art 28 de la Constitución Nacional, tiene por finalidad preservar el valor de justicia en el contenido de todo acto de poder, incluso de los particulares, de modo tal que dicho principio exige que el medio empleado para alcanzar un fin valido, debe guardar una relación de proporcionalidad y aptitud de suficiencia con el fin perseguido, lo que dentro del planteo de este trabajo nos lleva a formular la idea de que al referirnos a la potestad de las provincias para establecer plazos de prescripción en materia tributaria, en lugar de torcer los esquemas constitucionales por una cuestión política si se quiere, para hacerle decir a una norma lo que realmente no dice, y pretender que las provincias han delegado una potestad que se encuentra inmersa dentro del derecho público, como modo de restringir sus facultades, lo que se debe tener presente es que no existe tal necesidad si lo que se quiere es de alguna manera controlar el poder que las provincias tienen para establecer plazos de prescripción sobre la materia tributaria, ya que el control o limite esta dado por el principio de razonabilidad que es el que en un caso concreto va a determinar si la norma provincial al establecer un determinado plazo de prescripción se ajusta al valor de justicia guardando proporcionalidad y aptitud suficiente para lograr el fin perseguido, permitiendo de esta manera evaluar su constitucionalidad.

¹⁶

Abalos, M. G. (2013). Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. En A. R. (Dir), *ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO*. Buenos Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.

CAPITULO III

Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria

La relevancia de establecer una conceptualización sobre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria no solo es de importancia para su comprensión, sino que además en lo que respecta al contenido y objeto del presente trabajo, tiene su fundamento en determinar cuáles son los elementos diferenciales que nos permiten apartarnos de los lineamientos que se proyectan sobre el régimen general de las obligaciones, desde el punto de vista del derecho civil.

De esta manera como punto de partida, encontramos que una parte de la doctrina entiende que el vínculo de orden jurídico que se da entre el Estado y los particulares desde el punto de vista del marco jurídico que conforma al derecho tributario, constituye la obligación jurídica, mientras que para otro sector, esta expresión que refleja la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas por la ley, las que además incluyen de forma implícita la satisfacción de ciertas exigencias formales, configura un concepto más amplio que es la relación jurídico tributaria. (Garia Vizcaíno, 2019, pág. 328)¹⁷.

En este sentido, Giuliani Fonrouge, tomando en cuenta que parte de los fundamentos que generan estas diferencias en cuanto a la postura que los diferentes autores han tomado sobre el tema, se relacionan con el alcance que se le otorga a la expresión “obligación tributaria”, la cual en ciertas ocasiones es utilizada en sentido amplio, y en otras es utilizada con sentido restringido, recepta el concepto de relación jurídico tributaria como comprensivo de todo lo que es consecuencia propia de la

¹⁷ Garia Vizcaíno, C. (2019). *Manual de Derecho Tributario - (4a ed)*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo - Perrot.

actividad tributaria, mientras que a la expresión obligación tributaria la mantiene en su concepción tradicional como el deber de cumplir la prestación exigida legalmente.

De esta manera define a la relación jurídico tributaria afirmando que está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra, y a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto deudor, debe dar a otro que actúa como acreedor, ejerciendo el poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley (Garia Vizcaíno, 2019, pág. 329)¹⁸.

Otra parte de la doctrina no reconoce una relación jurídico tributaria de carácter complejo, y en su lugar distingue a la obligación tributaria de carácter sustancial a la que se suele llamar relación jurídica tributaria principal, y las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de deberes formales de los administrados y poderes del fisco.

Al respecto Villegas sostiene que la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. (Garia Vizcaíno, 2019, pág. 329)¹⁹

En relación a ello, Jarach plantea que la relación jurídica tributaria es personal y obligacional, comprendiendo obligaciones y derechos del estado hacia los particulares, y de estos hacia el estado (Garia Vizcaíno, 2019, pág. 331)²⁰.

¹⁸ Garia Vizcaíno, C. (2019). *Manual de Derecho Tributario - (4a ed)*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo - Perrot.

¹⁹ Garia Vizcaíno, C. (2019). *Manual de Derecho Tributario - (4a ed)*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo - Perrot.

²⁰ Garia Vizcaíno, C. (2019). *Manual de Derecho Tributario - (4a ed)*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo - Perrot.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

Frente a este planteo, se evidencia claramente que no estamos en presencia de un vínculo obligacional entre particulares condición necesaria para hablar de una relación jurídica propia del derecho privado, por lo que sería incorrecto y distorsivo aplicar sobre las relaciones jurídicas tributarias que encuentran su fundamento y génesis en el marco del derecho público, los principios que sostienen y cimentan las bases del derecho civil, sumando como fundamento de esta postura el hecho de que la voluntad de los particulares no puede generar una obligación de naturaleza tributaria, que solo puede ser constituida por medio de la ley estableciendo todo el marco jurídico que permite al Estado el ejercicio de sus potestades para exigir el cumplimiento de tales contraprestaciones con fundamento en el bien común de la sociedad, situación que pone de manifiesto el marco legal que constituye la actividad reglada del Estado, elemento distintivo y característico propio del derecho público.

Comparación de las obligaciones de naturaleza tributaria y aquellas que surgen de los contratos administrativos

Teniendo en cuenta lo planteado en el apartado anterior, podemos hacer una comparación entre estas obligaciones de naturaleza tributaria y aquellas obligaciones que surgen de los contratos administrativos donde el estado actúa como persona jurídica pública y no como persona jurídica privada, a través de los lineamientos propios de la actividad reglada fuente de su competencia para el desenvolvimiento en el actuar frente a los particulares que contratan con el Estado, situación donde indiscutiblemente se aplican los principios del derecho público.

Es así que esta comparación nos sirve para poner de manifiesto el hecho de que al igual que a las obligaciones surgidas a partir de la celebración de un contrato administrativo, a las obligaciones de naturaleza tributaria no se les pueden aplicar los principios rectores del derecho privado, ya que, si bien la noción de obligación es común tanto al derecho público como al derecho privado, lo cierto es que el régimen jurídico de estos dos causes del derecho es apreciablemente diferente.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

En este sentido, podemos recurrir a lo sostenido por la Corte Suprema en el caso YPF (1992) donde uno de sus argumentos puso de relieve que, "si bien la noción de contrato es única, común al derecho público y al derecho privado, pues en ambos casos configura un acuerdo de voluntades generador de situaciones jurídicas subjetivas, el régimen jurídico de estos dos tipos es diferente" (Balbin, 2015, pág. 392)²¹, situación que perfectamente podemos extrapolar al régimen de las obligaciones donde claramente se observa que no solo nos podemos encontrar con aquellas que tienen su basamento o fuente dentro de la órbita del Derecho Privado, sino que también encontramos aquellas obligaciones que tienen su génesis en la esfera del derecho público tal como ocurre con las obligaciones que surgen a partir de los contratos administrativos y las que se derivan de la relación jurídica tributaria.

Continuando en este orden de ideas, podemos agregar a los fines de dar sustento al punto que pretende desarrollar el presente trabajo, que en cuanto al concepto de contrato administrativo, la Corte ha dicho que es aquel en el que una de las partes intervinientes es una persona jurídica estatal, cuyo objeto está constituido por un fin público o propio de la Administración, y que además contiene, explícita o implícitamente, cláusulas exorbitantes del derecho privado", (Balbin, 2015, pág. 392)²². Sumado a esto en 2006 a través del caso "Punte", la Corte explicó que "a los fines de calificar la naturaleza del vínculo contractual corresponde seguir la jurisprudencia del Tribunal, según la cual cuando el Estado en ejercicio de las funciones públicas que le competen, y con el propósito de satisfacer necesidades del mismo carácter, suscribe un acuerdo de voluntades, sus consecuencias serán regidas por el derecho público, (Balbin, 2015, pág. 393)²³, situación que se puede hacer extensiva al campo del derecho tributario, ya que si bien no se habla de obligaciones surgidas a partir de un

²¹ Balbin, C. F. (2015). *Manual de Derecho Administrativo 3a ed ampliada*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.

²² Balbin, C. F. (2015). *Manual de Derecho Administrativo 3a ed ampliada*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.

²³ Balbin, C. F. (2015). *Manual de Derecho Administrativo 3a ed ampliada*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

vínculo contractual, si se hace presente la existencia de un sin número de obligaciones, que tienen su génesis a partir de la ley, y cuyo sujeto acreedor es el Estado mientras que el sujeto deudor se identifica con aquel ciudadano que reviste la condición de contribuyente, siendo la finalidad principal del Estado en este vínculo obligacional surgido de la ley, a través del ente recaudador cumplir con un fin de carácter público derivado del Artículo 4° de la propia Constitución Nacional, que se identifica con proveer al gasto público a través de los fondos que constituyen las arcas del Estado, ya sea a nivel Nacional, Provincial o Municipal, obtenidos de las contribuciones que equitativa y proporcionalmente se impongan a la población, lo que nos deja apreciar que estas obligaciones de naturaleza tributaria no tienen el matiz necesario y característico para ser contempladas dentro del marco legal del derecho privado, por lo que es difícil creer desde mi punto de vista que la regulación del plazo de prescripción de estas, se encuentre abarcado dentro de las facultades expresamente delegadas por las provincias a la nación contempladas en la famosa cláusula de los códigos inserta en el Art 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, poniendo énfasis en el hecho de que en mi humilde entender no existe sustento legal que permita tal aseveración, más allá de la construcción jurisprudencial que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha venido plasmando a lo largo de los años culminando esta línea de decisiones con el tan afamado fallo “Filcrosa”, el cual se convirtió en sustento para interpretaciones posteriores dejando en claro la doctrina de la corte en materia de prescripción de las obligaciones tributarias de índole local ante la ausencia de una norma de carácter nacional que expresamente se refiriera a los tributos locales.

Consideraciones sobre la construcción jurisprudencial de la Corte Suprema

En mi parecer personal y desde la humilde mirada de un estudiante de Abogacía, al que largo camino le falta recorrer no solo en la vida sino desde la profesión en sí, me permito expresar que tal construcción por parte de la corte, más allá de su clara idea de querer promover la uniformidad de las legislaciones locales con la legislación

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

nacional, con el propósito de brindar una mayor seguridad jurídica en el esquema del plazo de prescripción de las acciones que recaen sobre las obligaciones de carácter tributario, constituye una distorsión de los principios plasmados en la propia constitución nacional, sobre todo si tenemos en cuenta que la corte con la conformación de entonces sostuvo que los estados provinciales resignaron a favor de la nación la regulación del régimen general de las obligaciones teniendo en cuenta lo dispuesto por el Art 75 inciso 12 de la norma fundamental, considerando por ende que el instituto de la prescripción se identifica con un instituto general del derecho, sin embargo es preciso tener en cuenta que todas las potestades delegadas por las provincias a la nación a través de las disposiciones contenidas en la Constitución nacional, son expresas y limitadas, por contrario a lo que sucede con las facultades reservadas por las provincias, que son ilimitadas por tratarse de poderes preexistentes a la conformación del Estado Nacional, por lo que resulta difícil comprender o interpretar que las provincias han delegado en la nación la facultad de regular el plazo de prescripción que se refiere al ejercicio de las acciones tendientes a la regulación de aquellas obligaciones que se rigen por las normas y principios que componen al derecho tributario, como rama del derecho especializada, no solo por el hecho de tomar en consideración que tales obligaciones nacen y se estructuran dentro de los lineamientos que comprenden el derecho público, del cual el derecho tributario es parte, y los que a su vez integran aquella parte del ordenamiento jurídico que se encuentra bajo la esfera de las facultades reservadas por las provincias, sino porque el interpretar que dentro de una cláusula constitucional que expresamente establece la facultad del congreso para regular en materia de derecho civil y por lo tanto sobre relaciones que se rigen con base en el derecho privado, se encuentra implícita la facultad de hacer extensivo el régimen general de las obligaciones del derecho privado sobre los vínculos obligacionales que surgen del derecho público, resulta violatorio y distorsivo del sistema federal de gobierno que nuestro país ha adoptado para sí y que tiene su sustento en esta distribución de potestades entre las provincias y la nación, y esto tomando en consideración que tal aseveración constituye un claro exceso a los límites que constitucionalmente se la ha impuesto al estado nacional, sobre todo si se tiene en cuenta que el Artículo 75 inc. 12 de la norma fundamental, expresa que dentro

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

de las facultades del Congreso Nacional se encuentran las de “Dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales”, y sobre todo en este último fragmento que pone énfasis en el hecho de no generar alteraciones en aquellas cuestiones que se encuentren abarcadas por las jurisdicciones locales.

Asimismo, no podemos dejar de lado como sustento de esta idea el hecho de que es la propia Dra. Carmen Argibay quien al emitir su voto en el precedente “Casa Casma S.R.L. s/concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía”, de 26 de marzo de 2009, sostiene que con respecto al plazo de prescripción que la línea de decisiones que la corte ha seguido a partir del caso “Filcrosa”, no ha recibido respuesta alguna por parte del congreso Nacional en el que están representados todos los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir presiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se le hubiera dado a estas un significado erróneo, lo que de alguna manera 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 se encuentran para extraer del Código Civil, el propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas, apreciación que además se incluye como fundamento expuesto en el voto conjunto de los Jueces integrantes del Superior tribunal de Justicia de la Provincia de Rio Negro Liliana Laura Piccinini, Adriana Cecilia Zaratiegui, y Ricardo A. Apcarian en la causa (Provincia de Rio Negro (Fiscala de Estado) C/Morcol S.R.L. S/ Ejecucion Fiscal S/ Casacion, 2019, pág. 6)²⁴, y que suma a la ya cuestionada postura de que constitucionalmente y de forma implícita el régimen general de las obligaciones es extensivo a las obligaciones de naturaleza tributaria, la dificultad de extraer del Código Civil derogado, con fundamentos sostenibles y lógicos, el claro propósito de limitar el

²⁴ Provincia de Rio Negro (Fiscala de Estado C/Morcol S.R.L. S/ Ejecucion Fiscal S/ Casacion (SECRETARIA CIVIL STJ N° 1 20 de febrero de 2019). Recuperado el 15 de Febrero de 2022, de https://fallos.jusrionegro.gov.ar/protocoloweb/protocolo/protocolo?id_protocolo=bb21f3cf-21be-4ef6-83d8-3db54f0b34b3&stj=1

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

ejercicio de facultades provinciales en aspectos que implican aquellas facultades reservadas por las provincias.

En este mismo sentido, y tal como lo expresa Padulo, Adriana María A., contrariamente a lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, los aspectos que comprenden la sustancia de las relaciones entre deudor y acreedor no siempre están sujetos a la potestad legislativa del Congreso prevista en el art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional, pues quedan excluidas de aquélla las que se suscitan en el ámbito del derecho público local, de las cuales, la responsabilidad estatal y los plazos de prescripción en materia tributaria, son sólo ejemplos (conf. arts. 121, 122 y 129 de la Constitución Nacional). (Padulo, 2015, pág. 1)²⁵.

En este orden de ideas, la materia delegada por las Provincias que se encuentra abarcada por la cláusula incluida en el Art 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, alcanza de forma estricta las relaciones que por su naturaleza pueden ser reguladas por los cuerpos normativos expresamente indicados en ella, siendo estos los Códigos Civil y Comercial, Penal, Minería, Trabajo y Seguridad Social, por lo que no se evidencia que dentro de este contenido, las provincias hayan cedido a la nación la facultad de establecer una legislación unificada sobre materias que no forman parte del contenido de aquellas ramas del derecho que no se encuentran comprendidas por los códigos mencionados, y que corresponden a los contenidos del Derecho administrativo y Tributario local aunque los mismos se refieran a aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores (Padulo, 2015)²⁶, sobre todo teniendo en cuenta que dentro del campo del derecho administrativo y Tributario en esta relación entre acreedor y deudor, el primero de los mencionados se identifica con la figura del Estado actuando como persona de derecho público, persiguiendo con su

²⁵ Padulo, A. M. (09 de enero de 2015). El Código Civil y Comercial y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma. La Ley . Obtenido de <https://www.scba.gov.ar/>

²⁶ Padulo, A. M. (09 de enero de 2015). El Código Civil y Comercial y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma. La Ley . Obtenido de <https://www.scba.gov.ar/>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

accionar el bien común de la sociedad, lo que hace que este vínculo ente acreedor y deudor este cubierta de matices que dentro de la esfera del derecho administrativo y el derecho tributario hacen que se diferencie sustancialmente del régimen generar de las obligaciones del derecho civil.

En relación a ello, Padulo citando los Fallos: 95:327; 124:379; 129:210; 133: 161; 149:54; 156:20 de la Corte, señala que las provincias solo delegaron al congreso la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, tomando en consideración, que la corte en dichas causas al tratar las cuestiones sobre los poderes delegados y no delegados, diferencio la materia legislativa de derecho privado de la de derecho público concluyendo que las relaciones privadas de los habitantes de la República son del dominio de la legislación civil y comercial, y por lo tanto están comprendidas dentro de las facultades que la Constitución atribuye exclusivamente al Congreso de dictar los códigos fundamentales y todas las leyes que versen sobre tales relaciones, y que por ello cuando no se trata de relaciones del derecho privado regidas por el Código Civil o Comercial, su regulación es resorte de los poderes provinciales, agregando además, que al continuar con esa misma inteligencia la Corte en Fallos: 156:20; 234:568; 235:71, con las disidencias del Dr. Orgaz, y Fallos: 243:98, preciso que las provincias al delegar en el Congreso de la Nación la facultad de dictar el Código Civil, han querido poner en sus manos todo lo referente a lo que constituye el derecho común de los partículas considerados en el aspecto de sus relaciones privadas, reservándose para si las regulaciones procedimentales, (Fallos 11: 120; 104:407), y las de derecho público local dentro de las que se encuentran las materias de poder de policía, (Fallos 7:151; 117:432; 286:187; 322:2817), de comercio local con excepción de las relaciones de los sujetos privados entre sí, (Fallos: 95:327; 209:28), tributos (Fallos: 100:51; 243:98; 251:379), responsabilidad del Estado, (Fallos: 306: 2030; 329:759; 332:2522), normas de emergencia,(Fallos 322:2817), relación de empleo público, (Fallos: 189:129; 193:352), plazos de prescripción dentro del régimen de seguridad social para los agentes de la administración pública, (Fallos: 312.1340),

entre otras, frente a las cuales no cabe predicar la supremacía del Código Civil, (Fallos: 117:22; 243:98), (Padulo, 2015)²⁷.

De igual manera la autora citada, expone que la Corte Nacional, en la Causa publicada en Fallos: 243:98, también descalifico aquel argumento de que el Código Civil, por haber sido dictado por el congreso, constituye una ley limitativa de la facultad de las provincias en materia reservadas, con fundamento en la autonomía del derecho público, señalando que tal pretensión importa hacer de dicho código, un derecho supletorio del derecho público financiero, lo que implica limitar el federalismo de la Constitución a través del unitarismo del Código Civil, y que el uso del poder impositivo para lograr el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económica es atribución que las provincias conservan dentro de su jurisdicción, tratándose de una potestad inseparable de la noción de autonomía que de acuerdo a la función dinámica y transformadora que cumple, no está supeditada a las figuras que definió el Código Civil teniendo en cuenta el distinto orden de las relaciones jurídicas (Padulo, 2015)²⁸

²⁷

Padulo, A. M. (09 de enero de 2015). El Código Civil y Comercial y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma. La Ley . Obtenido de <https://www.scba.gov.ar/>

²⁸

Padulo, A. M. (09 de enero de 2015). El Código Civil y Comercial y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma. La Ley . Obtenido de <https://www.scba.gov.ar/>

CONCLUSION

Tomando en cuenta el análisis realizado sobre las consideraciones vertidas a lo largo de este trabajo, y la pregunta que motiva esta investigación, es posible llegar a la conclusión, de que las disposiciones del Código Civil y Comercial más allá de las críticas que han merecido en torno a lo que se refiere al plazo de prescripción sobre tributos locales, constituyen una reafirmación de las potestades locales y no una restitución de las facultades delegadas constitucionalmente, ya que el hecho de otorgar este reconocimiento a las legislaturas locales, resulta una lógica comprensión de que la atribución del Congreso Nacional para el dictado de los Códigos Civil y Comercial, dentro del diseño constitucional, procura solamente la uniformidad legislativa de estas ramas del derecho, de manera tal que la delegación de las provincias solo puede entenderse en el sentido de que estas han querido permitir la elaboración de un régimen uniforme solo en materia de derecho privado.

Además, es preciso señalar que las provincias son poderes preexistentes a la conformación del Estado Nacional, lo que implica que sus facultades son ilimitadas e implícitas, y por lo tanto cuando se tienen dudas con respecto a que nivel de gobierno pertenece una determinada facultad, se debe inclinar la balanza en favor de las jurisdicciones locales teniendo en cuenta que estas constituyen el poder originario que dio fundamento a la creación del Estado Nacional, por lo que el juicio sobre la legitimidad de dicho ejercicio debe estar puesto bajo el signo de su preservación, en cuanto debe resolverse a su favor toda duda cuando no media una clara incompatibilidad con la Ley Fundamental, y más aun cuando no se está en presencia de una facultad explícitamente delegada, situación que claramente se observa en este caso si tenemos presente que las facultades delegadas por las provincias a la nación son expresas, y que por lo tanto, no se puede decir que del texto expreso del art 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, se deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción, sobre aspectos que se encuentran insertos dentro del Derecho Público local, más aun considerando que la prescripción es un instituto común al Derecho Público y al Derecho Privado, y que las provincias solo han

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO NEGRO

delegado de manera expresa la facultad de reglar este instituto en base a cuestiones de derecho privado, tal como puede observarse con relación a la responsabilidad del Estado donde el plazo de prescripción claramente difiere del establecido por el Código Civil y Comercial, situación que también se evidencia si ponemos de resalto lo que sucede con el “pago” como medio principal mediante el que se extinguen las obligaciones, al observar su funcionamiento dentro régimen tributario, donde claramente se presenta con una morfología un tanto diferente ya que este, no surte su tan reconocido efecto extintivo inmediato, sino, que en este caso la efectividad del “pago”, se encuentra sujeta a la verificación por parte del ente recaudador para su posterior imputación y cancelación de la deuda correspondiente.

Finalmente, no se puede dejar de observar que el reconocimiento de estas facultades hacia las legislaturas locales, no pone en riesgo la tan anhelada seguridad jurídica como fundamento rector del instituto de la prescripción, ya que el aspecto a tener en cuenta para salvaguardar dicha seguridad, surge del límite al que esas potestades están sujetas, limite que encuentra su sustento en el principio de razonabilidad, que tal como expresa Bidart Campos es un principio que tiene por finalidad preservar el valor de justicia en el contenido de todo acto de poder, de modo tal que dicho principio exige que el medio empleado para alcanzar un fin valido, debe guardar una relación de proporcionalidad y aptitud de suficiencia con el fin perseguido, lo que nos lleva a plantear que al referirnos a la potestad de las provincias para establecer plazos de prescripción en materia tributaria, en lugar de torcer los esquemas constitucionales, para hacerle decir a una norma lo que no dice, y pretender que las provincias han delegado una potestad que se encuentra inmersa dentro del derecho público, lo que en realidad se debe tener presente es que la aplicación del principio de razonabilidad, en un caso concreto es el que va a determinar si la norma provincial al regular un determinado plazo de prescripción se ajusta al valor de justicia guardando proporcionalidad y aptitud suficiente para lograr el fin perseguido, permitiendo de esta manera evaluar su constitucionalidad, y si fuese necesario hacer que la provincia ajuste su normativa dentro de los parámetros razonables que el fin perseguido exija.

Bibliografía

- Abalos, M. G. (2013). Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales. Especial referencia a la prescripción de tributos locales. En A. R. (Dir), *ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO*. Buenos Aires: Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires.
- Balbin, C. F. (2015). *Manual de Derecho Administrativo (3a ed)*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.
- Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda (Corte Suprema de Justicia de la Nación 30 de septiembre de 2003).
- Garia Vizcaíno, C. (2019). *Manual de Derecho Tributario - (4a ed)*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo - Perrot.
- Gomez, T., y Folco, C. (s.f.). *Procedimiento Tributario - Ley 11.683 - Decreto 618/97 (9a ed)*. Thomson Reuters - La Ley.
- Guisado, P. (2015). En: *Código Civil y Comercial de la Nación comentado (Vol. IV)*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. Recuperado el 21 de julio de 2021, de www.saij.gob.ar
- Heredia, J. R. (s.f.). La atribución/ delegación del Art. 75 (12), C.N. Legislación local y prescripción. Doctrina de la Corte Federal. Recuperado el 15 de septiembre de 2021, de ACADER: <https://www.acaderc.org.ar/wp-content/blogs.dir/55/files/sites/55/2020/10/LA-ATRIBUCION-DE-CODIGOS.pdf>
- Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo (Corte Suprema de Justicia de la Nación 11 de 12 de 1990). Recuperado el 01 de abril de 2022, de <http://www.aeyasoc.com.ar/pdfs/COLOMBO%20AQUILINO.pdf>
- Padulo, A. M. (09 de enero de 2015). El Código Civil y Comercial y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma. La Ley . Obtenido de <https://www.scba.gov.ar/>
- Provincia de Río Negro (Fiscalía de Estado) C/Morcol S.R.L. S/ Ejecución Fiscal S/ Casación (SECRETARÍA CIVIL STJ N° 1 20 de febrero de 2019). Recuperado el 15 de febrero de 2022, de https://fallos.jusrionegro.gov.ar/protocoloweb/protocolo/protocolo?id_protocolo=bb21f3cf-21be-4ef6-83d8-3db54f0b34b3&stj=1
- Velez Sarsfield, D. (2004). *Código Civil de La República Argentina*. Buenos Aires: La Ley.