

Datos del Expediente

Carátula: FISCO DE LA PROVINCIA DE BS. AS. C/ RECUPERACION DE CREDITOS S.R.L. S/ APREMIO PROVINCIAL. --RECURSO EXTRAORDINARIO DE IN

Fecha inicio: 04/03/2011 **Nº de Receptoría:** 0 - 0 **Nº de Expediente:** A - 71388

Estado: Fuera del Organismo

Pasos procesales: Fecha: 16/05/2018 - Trámite: SENTENCIA ▼

Anterior16/05/2018 - SENTENCIASiguiente

Referencias

Honorarios - Incluye Regulación? NO

Observación RECHAZA R.I.L. Y DEVUELVE CAUSA.

Sentencia - Folio: 894

Sentencia - Nro. de Registro: 111

Sentido de la Sentencia: RECHAZA REC. EXTRAORDINARIO

Texto del Proveído

----- Para copiar y pegar el texto seleccione desde aquí (sin incluir esta línea) -----

A C U E R D O

En la ciudad de La Plata, a 16 de mayo de 2018, habiéndose establecido, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, que deberá observarse el siguiente orden de votación: doctores **Soria, Kogan, Genoud, Pettigiani, Negri, de Lázzari**, se reúnen los señores Jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

A N T E C E D E N T E S

La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, rechazó el recurso de apelación interpuesto por la parte actora. En consecuencia, confirmó la sentencia de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo segunda parte del Código Fiscal (texto ordenado 2004) y la procedencia de la defensa de prescripción opuesta por el demandado en relación a la deuda reclamada en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, mandando llevar adelante la ejecución por el monto fijado en concepto de multa por omisión, con costas (v. fs. 86/96 vta.).

Contra ese pronunciamiento la actora interpuso recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (v. fs. 100/108 vta.), el que fue concedido a fs. 109 vta.

Dictada la providencia de autos (v. fs. 114) y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente

C U E S T I Ó N

¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto?

V O T A C I Ó N

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Soria dijo:

I. En lo que al recurso interesa la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata rechazó el recurso de apelación deducido por el Fisco, confirmó la declaración de inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo segunda parte del Código Fiscal -texto ordenado 2004- en cuanto prevé un modo de computar el plazo de prescripción que colisiona con lo normado en el art. 3.956 del Código Civil y acogió la excepción de prescripción opuesta por los demandados en relación a los créditos fiscales reclamados por los períodos 01 a 10 del año 2000 del impuesto a los ingresos brutos.

I.1. Al dar tratamiento a los argumentos planteados por el Fisco contra el punto de la sentencia de primera instancia que hiciera lugar a la postura sustentada por el contribuyente demandado, en cuanto sostuvo la inconstitucionalidad del art. 133 del Código Fiscal -texto ordenado 2004- por entender que dicha norma contrariaba lo dispuesto en el Código Civil, la Cámara descartó que las provincias puedan disponer las reglas en materia de prescripción de las obligaciones tributarias locales.

En coincidencia con los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que cita y de esta Suprema Corte de Justicia, el *a quo* sostuvo que, en virtud de lo normado en el art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional, es potestad del Congreso nacional legislar los aspectos sustanciales del régimen general de las obligaciones y -en consecuencia- sus modos de extinción, estando vedado a las jurisdicciones locales dictar reglas incompatibles con las consagradas por las normas del derecho común.

I.2. Por otra parte, valoró que las disposiciones del Código Fiscal que establecen el día en que empieza a contarse el plazo de la prescripción no son compatibles con las directrices que emanan del Código Civil, por cuanto, aseveró, aquéllas amplían el período prescriptivo de cada ejercicio fiscal al menos un año.

Concluyó por tanto confirmando la declaración de inconstitucionalidad dictada por el juez de grado.

II. Contra el mentado pronunciamiento el Fisco de la Provincia de Buenos Aires interpuso recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley.

II.1. En su escrito alega que la Cámara de Apelación aplicó erróneamente el art. 133 del Código Fiscal provincial (texto ordenado 2004), violó el derecho a la propiedad (art. 17, Const. nac.) y el principio de igualdad (art. 16, Const. nac.), desconociendo el poder reservado a la Provincia de Buenos Aires y no delegado a la Nación, que la habilita a dictar leyes como el Código Fiscal (art. 121, Const. nac.). También argumenta que el pronunciamiento recurrido desconoce la doctrina legal de la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Delerco SA s/ Apremio" (causa C. 91.876, sent. de 26-IX-2007).

II.2. En cuanto a la inconstitucionalidad del art. 133 del Código Fiscal (texto ordenado 2004; conc. art. 159, texto ordenado 2011) afirma que el tribunal de grado no consideró las características propias del impuesto a los ingresos brutos, en especial su anualidad, ni reparó en la circunstancia de que no existe contraposición entre el artículo observado del Código Fiscal y la normativa civil.

Respecto de la anualidad del impuesto, destaca que la obligación tributaria en cuestión reviste tal carácter porque debe pagarse una vez por año en su monto total, ya que el hecho y la base imponible comprenden los ingresos brutos de dicho período. Asimismo, que con arreglo al Código Fiscal, el pago debe realizarse mediante el ingreso de anticipos (art. 182, texto ordenado 2004), aun cuando el tributo se deba una vez determinado mediante la declaración jurada anual.

Añade que esta temporalidad del tributo determina que el cierre del ejercicio opere el 31 de diciembre, al igual que se determine -mediante la declaración anual- con posterioridad a dicha fecha la configuración de los hechos imponibles y de los gastos realizados que tornen exigible el tributo. Por ello -prosigue-, el cómputo del plazo prescriptivo debe tomar como punto de partida el inicio del ejercicio siguiente a aquel en que se tornó exigible el pago del impuesto. Advierte que el sistema legal tributario establece parámetros uniformes para determinar el comienzo del plazo señalado como solución recaudatoria frente a este tipo de obligaciones de masa.

II.3. Un segundo aspecto del que se agravia el impugnante reside en que a su criterio no hay colisión entre la forma en que el Código Fiscal regula el inicio del cómputo del plazo de prescripción y el art. 3.956 del Código Civil, desde que en materia tributaria la exigibilidad de la deuda correspondiente al título de la obligación sólo puede configurarse a partir de la declaración jurada e ingreso del gravamen o del vencimiento del término para hacerlo.

Por otra parte, argumenta que el art. 57 de la ley nacional 11.683 regula en forma similar el modo del cómputo del plazo de prescripción establecido en la ley fiscal provincial. Razona entonces concluyendo que si aquella disposición legal no merece reparos en orden a su validez constitucional y es pacíficamente aplicada por el Gobierno nacional, no es congruente objetar lo dispuesto en el art. 133 del Código Fiscal (texto ordenado 2004; conc. art. 159, texto ordenado 2011).

II.4. Sostiene que es facultad constitucional de la provincia legislar regulando de modo independiente de la legislación nacional, los plazos de vigencia de su potestad recaudatoria, entendiendo que así lo ha dicho esta Suprema Corte de Justicia (conf. causas Ac. 81.520, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en: El Rincón de Torres s/ Concurso", sent. de 5-XI-2003 y Ac. 58.937, "Municipalidad de Vicente López", sent. de 31-III-1998).

A su criterio, el ejercicio de tal atribución reviste singular importancia debido a que se encuentra en juego la obtención de recursos económicos a los fines del desenvolvimiento del Estado provincial, garantía de la potestad de darse sus propias instituciones y regirse por ellas (conf. art. 122, Const. nac.).

Agrega que las normas pertinentes del Código Civil corresponden al derecho privado y por ello no se adaptan a la relación tributaria, dada su pertenencia al derecho público tributario local, esencia de nuestro sistema federal de organización nacional.

II.5. Por fin, aduce la representante estatal que la Cámara de Apelación aplicó erróneamente la doctrina legal emanada de la causa C. 91.876, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Delerco SA s/ Apremio", sentencia de 26-IX-2007.

III. Es preciso recordar que la decisión de la Cámara que en un juicio de apremio resuelve la excepción de prescripción, reviste carácter definitivo a los fines de la admisibilidad del recurso

extraordinario (doctr. Ac. 86.695, resol. de 30-IV-2003; Ac. 84.050, sent. de 22-III-2006).

IV. Aclarado ello, y en lo tocante al nudo de la cuestión controvertida, adelanto que corresponde hacer lugar al recurso articulado por la representación fiscal.

IV.1.a. A fs. 10/12 se presenta la representante de la Provincia, promoviendo la ejecución del crédito fiscal correspondiente al impuesto a los ingresos brutos por los períodos 1/2000 a 10/2000.

La acción fue articulada el 29 de junio 2006. No existe controversia entre las partes respecto a que el plazo de prescripción es de cinco años.

Según aduce la reclamante, para el caso del citado tributo, y de conformidad con lo preceptuado por el art. 133 del Código Fiscal (texto ordenado 2004, equivalente al actual art. 159 del mismo cuerpo normativo en la versión del texto ordenado 2011), la prescripción principia a partir del 1 de enero del año siguiente al que se produzca el vencimiento del plazo determinado para la presentación de la declaración jurada anual. Explica que, dado que la declaración correspondiente al tributo sobre ingresos brutos debe realizarse durante el mes de abril, la firma "Recuperación de Créditos" debió presentar la correspondiente al período fiscal que se ejecuta en este proceso en el mes abril de 2001, con lo que la prescripción comenzó a correr el 1 de enero de 2002.

Por ello entiende que la demanda fue presentada en término.

IV.1.b. Por su lado, la demandada sostiene que el cómputo previsto en la norma local contradice las previsiones del Código Civil (vigente hasta el 31-VII-2015, claro está) y que por esa razón sería inconstitucional. En concreto afirma que la normativa tributaria se aparta del art. 3.956 del citado Código, según el cual la prescripción comienza a correr desde la fecha o título de las obligaciones. Esta postura, que resultaría de extender al caso la doctrina que surge del fallo "Filcrosa" (CSJN Fallos: 326:3899), conduciría a declarar prescripta la acción a la fecha en que se dedujo la demanda.

IV.1.c. Como se ha reseñado, el *a quo* acogió el argumento de la demandada y sostuvo que, dado que se trata de una de las formas de extinguir obligaciones, la regulación del instituto de la prescripción encuadra en el art. 75 inc. 12 de la Constitución. Por ende, descalificó el art. 133 del Código Fiscal (texto ordenado 2004).

IV.2.a. Preside el debate de autos la cuestión acerca de la aplicabilidad del precedente emanado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, registrado en Fallos: 326:3899 (causa: "Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf -Síndico- *in re* Filcrosa SA s/ quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda", sent. de 30-IX-2003).

De mantenerse el criterio de ese fallo, habría que establecer por añadidura si la prevalencia de la legislación civil allí postulada remite sólo a la extensión o magnitud del plazo de prescripción o si, como alguna vez se ha dicho (CSJN, *in re*, P. 154.XLV, "Provincia del Chaco c/ Rivero, Rodolfo Aníbal s/ Apremio", sent. de 1-XI-2011, por remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal) se aplica también al cómputo de dicho plazo. A partir de allí cabría cotejar las soluciones provistas por la ley tributaria y por el art. 3.956 del Código Civil.

IV.2.b. Antes de expedirse la Corte nacional en el caso "Filcrosa" mantuvo un criterio diferente al que luego hubo de adoptarse en ese fallo, por entender que la legislación de los tributos provinciales (lo que incluye el diseño de la prescripción en esa órbita material) atañe al derecho público local, resorte de las provincias; que refiere a una materia no delegada por éstas a la Nación, ni por ende incluida en la esfera de competencias previstas en la cláusula de los códigos del citado art. 75 inc. 12 (v.gr. causa C. 82.405, sent. de 23-XII-2002). Las normas del derecho común sólo serían aplicables por analogía, vale decir, en defecto de previsiones del derecho tributario local previa adecuación a las peculiaridades de esta materia.

Una vez dictado y mantenido el criterio interpretativo de aquel pronunciamiento de la Corte federal, por razones de economía procesal, lo he seguido (v.gr. causa C. 84.976, sent. de 30-VII-2007, e.o.).

Más allá de lo relativo al término de la prescripción, esta Suprema Corte se pronunció en sentido favorable a la primacía del Código Civil en otros aspectos complementarios, como los relativos a la interrupción (v. e.o., la causa A. 69.899, "Hijos de Juan Carlos López", sent. de 26-XI-2012, en la que no me expedí sobre el fondo por valorar que los recursos articulados por el Fisco no habían alcanzado el umbral mínimo de suficiencia técnica).

IV.3. Ahora bien, en el tratamiento de estas cuestiones no puede prescindirse de considerar un dato institucional trascendente, cual es la toma de posición del Congreso sobre las competencias normativas en lo atinente a prescripción de tributos locales, puesta de

manifiesto en preceptos del nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por la ley 26.994. Veamos.

IV.3.a. En la sentencia "Filcrosa" la Corte Suprema de Justicia de la Nación había descalificado a la ordenanza 10.607 del municipio de Avellaneda en cuanto establecía un plazo de prescripción de diez años, el doble del quinquenal previsto por el art. 4.027 inc. 3 del Código Civil en materia de obligaciones periódicas, esto es aquellas a "...pagarse por años, o plazos periódicos más cortos" (art. cit.). Lo dirimente para la solución del caso pudo -o debió, tal vez- haber transitado por la notable desemejanza en la extensión de los respectivos plazos prescriptivos que existía en los ordenamientos jurídicos local y nacional (configurado éste, más que por el Código Civil, por la ley 11.683, con sus reformas), para sobre esa base valorar la solución normativa objetada en términos de razonabilidad o proporcionalidad (art. 28, Const. nac.). No obstante, el Alto Tribunal argumentó a partir de otro enfoque y sostuvo que lo referente a la prescripción encuadraba en el régimen general del derecho de las obligaciones diseñado en el Código Civil, en el que estaban incluidas las obligaciones tributarias (en rigor, las emergentes de tributos nacionales no lo estaban, ni lo están; v. *infra* apdo. IV.3.i.), y que, por consiguiente, una regla impositiva local que se apartara en esos aspectos de la ley común contrariaba el art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional.

Esa jurisprudencia se reiteró en varios pronunciamientos (entre otros, en la sentencia registrada en Fallos: 327:3187; 332:616, 2250; M.235.XLIX., "Recurso de Hecho. Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti SA s/ejecución fiscal", sent. de 27-XI-2014).

IV.3.b. En algunos de ellos, como en los casos registrados en Fallos: 332:616 y 2250, el voto concurrente de la doctora Argibay puso de relieve un aspecto esencial.

Con mirada anticipatoria, en la descripción que hiciera del estado de cosas existente en el ordenamiento positivo la magistrada reparó en que el criterio acuñado en "Filcrosa" no había "...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"; y que ello confería "...plausibilidad a la interpretación [...] 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" (cfr. voto de la doctora Argibay en las sentencias citadas y también en la causa C.1447.XXXVI. Originario. "Carrefour Argentina SA c/ Buenos Aires, Provincia de s/ repetición de impuestos", sent. de 6-X-2009).

IV.3.c. En una especie de *diálogo secuencial*, la respuesta del Congreso llegó de la mano del propio Código Civil y Comercial -y de lo deliberado en el Senado de la Nación (v. *infra* IV.3.j.)-, en cuyo texto se explicita un criterio opuesto al sentado en "Filcrosa", se evidencia el propósito de revertir esa línea de interpretación restrictiva del alcance de los poderes locales.

En línea con otras normas respetuosas del despliegue de las potestades legislativas locales en el campo del derecho público, que el Código también consagra (v.gr. arts. 240, 1.764 a 1.766, 1.970, Cód. Civ. y Com.), y en cuanto al punto que interesa en este proceso, la nueva legislación establece que "...las legislaciones locales podrán regular esta última [la prescripción liberatoria] en cuanto al plazo de tributos" (art. 2.532, *in fine*, Cód. Civ. y Com.). Paralelamente, bajo el acápite "Plazo genérico", prescribe que "... el plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local" (art. 2.560, Cód. Civ. y Com.).

IV.3.d. Primer intérprete de sus propias competencias, el Congreso de la Nación ha valorado que normar el plazo de prescripción de los tributos provinciales es un asunto ajeno al derecho privado y a la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12, Const. nac.), inherente a los ordenamientos locales. Más que dar cuenta de un nuevo deslinde de competencias, ha efectuado un reconocimiento acerca de los límites de sus potestades y, por contraste, del alcance de las que conciernen a las provincias.

IV.3.e. De tal manera queda sin sostén la subsistencia del criterio sentado en el fallo "Filcrosa".

El codificador actual ha venido a asumir la problemática derivada de la jurisprudencia construida a partir de dicho pronunciamiento para discontinuarla y echar luz acerca de los límites legislativos del Congreso, en resguardo del principio federal que vertebra la organización del Estado (arts. 1, 121 a 123 y concs., Const. nac.).

Es cierto que el Código Civil y Comercial no regía al momento en que acontecieron los hechos del presente litigio; no lo es menos, sin

embargo, que sus normas proporcionan un dato institucional de primer orden para discernir la validez constitucional de una cláusula legal incuestionablemente vigente entonces, de raigambre local por pertenecer al derecho público no delegado, como es el art. 133 del Código Fiscal (texto ordenado 2004).

Dado que la declaración de inconstitucionalidad supone la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico (Fallos: 260:153; 264:364; 288:325; 331:2068; 331:2799; 333:447, entre muchos otros), pronunciarla para dejar de aplicar el Código Fiscal importaría una medida infundada, ni bien se reparase en las directivas emanadas del Congreso de la Nación en lo relativo al orden de las competencias legislativas para fijar los plazos de prescripción de los tributos locales.

IV.3.f. No sobreabunda poner de relieve que la regla contenida en el citado art. 133 del Código Fiscal (texto ordenado 2004) ha regido en el caso *ab initio* y que no se está ante un cambio normativo, ni en presencia de conflicto alguno de leyes en el tiempo, a dirimirse con arreglo a los arts. 7, 2.537 y concordantes del Código Civil y Comercial.

La ley tributaria provincial fue y es la vigente en la especie. Como tal, reviste una directa aplicabilidad al supuesto de hecho bajo examen. Mal podría esgrimirse su invalidez constitucional; parecer que sólo tendría cabida como producto de una operación hermenéutica centrada en la impropia comparación entre aquella norma provincial y el art. 3.956 del Código de Vélez (semejante al art. 2.554 del nuevo Código), así como en la extensión de un criterio jurisprudencial -carente de justificación actual, por estar montado en semejante cotejo- cual fuera el establecido a partir del fallo "Filcrosa".

IV.3.g. En adición, si según se observa no corresponde aplicar las normas del derecho privado relativas a los plazos de prescripción para reclamar el cobro de los tributos locales, tampoco ellas podrían aprehender los aspectos meramente complementarios o instrumentales de dichos plazos (entre otros, los concernientes a su cómputo), en cuanto estén previstos en modo expreso y diverso en las disposiciones tributarias de la Provincia.

Parece razonable que el acto de definir el plazo y su cuantía lleve ínsito, como mínimo, el poder de especificar a partir de cuándo empieza a correr (más allá de la aptitud para diseñar en su totalidad el instituto prescriptivo). Si antaño este punto de partida fue aplicado para absorber dentro de la doctrina de "Filcrosa" al *dies a quo* de la

prescripción (conf. causa P.154.XLV., "Provincia del Chaco c/ Rivero, Rodolfo Aníbal s/ apremio", cit.), tanto más valdría en el sentido opuesto, esto es, para bregar a favor de las potestades locales en la materia, una vez reivindicadas ellas en el nuevo Código Civil y Comercial. De lo contrario, la competencia reguladora provincial -que en modo alguno aparece vedada en esos puntos por la nueva normativa común- perdería en gran medida su funcionalidad.

IV.3.h. Ello es lo que sucede con las normas aplicables en el ámbito tributario federal.

Porque esta materia es propia del derecho público, en el ámbito del Estado nacional, es abordada en la ley 11.683 -es decir, por fuera de la codificación civil- de manera incuestionada. Aquélla especifica no sólo la extensión del plazo de prescripción de las distintas acciones (art. 56, ley 11.683), sino su cómputo (art. 57, ley cit.).

Al legislar sobre dichos extremos, el Estado federal no lo hizo como legislador común, ni en el Código Civil, sino en el ordenamiento de derecho público aplicable a sus actuaciones impositivas, porque tales asuntos -que se corresponden con las instituciones político-administrativas y de la fiscalidad- escapan a la idea de uniformidad normativa que nutre a la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12, Const. nac.).

Dado que esto es así para el ámbito del sector público nacional, no se advierte cómo debería ser distinto y más gravoso en relación con las provincias, cuando éstas no han delegado al Congreso la ordenación de dichas materias (arg. arts. 1, 75, 121 a 123, Const. nac.).

Una lectura diferente de la que aquí se postula, aparte de socavar la coherencia y racionalidad del ordenamiento tributario, desmembraría su sistemática según la legislación local correspondiente y, en los hechos, configuraría una vía inapropiada de aplicación directa de normas de derecho privado, extrañas en principio al campo estrictamente impositivo, cuyo empleo sólo procede por analogía, en presencia de algún "vacío" regulatorio (cfr. arg. CSJN, *in re*: CAF 10877/2010/CA1-CS1, "Chevron Argentina SRL c/ EN - AFIP - DGI s/ resol. 98/09 - Dirección General Impositiva", sent. de 19-V-2015, cons. sexto); camino que bajo aspecto alguno debería transitarse en la especie porque se trata de un tópico que el dispositivo local trata de modo expreso y sin desmesuras, con adecuada proporción en función de los bienes jurídicos en presencia (art. 28, Const. nac.).

La contienda debe entonces resolverse con arreglo a los preceptos de orden local no aplicados en la sentencia impugnada.

IV.3.i. Abona la solución propiciada el hecho de que el contenido de la normativa nacional es sustancialmente idéntico al preceptuado por la regla local en crisis (cfr. art. 57, ley 11.683). En lo referente a la prescripción del cobro de impuestos y, de manera específica, al reglar el comienzo del plazo pertinente, ambas legislaciones disciplinan el asunto en modo sustancialmente análogo. No hay diferencias relevantes entre ellas. Salvando las distancias entre los tributos involucrados, quien, por caso, en su condición de contribuyente -es esta cualidad puntual, y no otra, la que está en discusión aquí- se encontrare relacionado con el Fisco nacional no gozaría de una posición subjetiva más ventajosa o menos gravosa, que la de aquel que deba tributar en la Provincia de Buenos Aires.

La disposición provincial es congruente con la índole peculiar de las obligaciones impositivas, con la forma o modo como se encadenan los deberes de los contribuyentes y con los fines de interés público a los que tiende toda la normativa en este campo (arg. art. 28, Const. nac.). En ello, así como en la similitud esencial antes señalada, reside uno de los factores que es menester apreciar en orden a la razonabilidad del dispositivo cuestionado en autos, aspectos que el tribunal *a quo* no ha ponderado.

El criterio que aquí se expone permite superar la injustificada dualidad existente entre el margen de manobra dispensado a la administración tributaria nacional y el que se confiere o pretende asignar a la provincial. Dualidad que, en cuanto llevaría a neutralizar las potestades locales, afecta las bases del federalismo (arts. 1, 5, 31, 75, 121 a 123 y conchs., Const. nac.). Para graficarlo: mientras, por un lado, las provincias no podrían reglar (salvo en cuanto a la extensión del plazo) el instituto de la prescripción de los impuestos propios, porque éste (en los demás rubros) habría de regirse por el derecho común en modo uniforme en todo el país para todos los créditos, por otro, en relación con el Estado nacional, ese postulado no se aplicaría, porque la ley impositiva federal podría apartarse en esos mismos temas de las disposiciones del Código Civil. La pretendida sujeción al derecho común en el campo tributario vendría a obligar únicamente a los fiscos locales, pero no al nacional, el más importante. Esto no es razonable; cualquiera sea la vara hermenéutica es preciso evitar esa discordancia.

Así como, desde otra perspectiva, tampoco lo sería argüir que, merced a la letra los preceptos de la nueva codificación, las provincias

podiesen fijar plazos de prescripción de cualquier extensión temporal, sin guardar la mínima racionalidad ni la prudente armonización con los vigentes para similares situaciones tributarias en el ordenamiento impositivo local comparado y en el federal; objetable postura a la que - acaso como efecto indeseado- podría conducir la lectura estrecha de los citados arts. 2.532 y 2.560.

IV.3.j. Es claro que las disposiciones del Código Civil y Comercial concernientes a los plazos de prescripción de los tributos locales (arts. 2.532 y 2.560, cits.) y forman parte del libro sexto, título I, capítulo 1 ("Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva"), sección primera ("Normas Generales") y capítulo 2 ("Prescripción liberatoria"), sección segunda ("Plazos de prescripción"), respectivamente. También lo es que dichas competencias provinciales no están puntualmente mencionadas en el restante articulado que integra las secciones segunda, tercera, cuarta y quinta del capítulo 1, ni en la sección primera del capítulo 2, del título I en cuestión. Pero de ello no se sigue que, simplemente por no referirse puntualmente a la integralidad de aspectos vinculados con las potestades impositivas de los estados locales, de aquel conjunto de previsiones del Código -en particular, la indicada sección primera del capítulo 2, relativa al "Comienzo de la Prescripción"- se derive la interdicción de toda regla provincial diversa al contenido establecido por la ley civil; o se colija que las atribuciones locales de regulación en materia de prescripción tributaria deban ceñirse sólo a fijar la duración del plazo respectivo y nada más, sin poder definir siquiera a partir de cuándo debe ser contado.

Vale recordar que los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121, Const. nac.), en tanto que los que ellas delegaron al Estado nacional son acotados, definidos y expresos (art. 75, Const. nac.). De allí que deba reconocerse en toda su dimensión la potestad de las provincias para disponer sus propias normas en materia de impuestos, pues aquélla es inherente a su condición de entes preexistentes y autónomos. No hay que pasar el asunto por un cernedor demasiado apretado para concluir en lo innecesario que sería que cada parcela del Código Civil y Comercial tuviese que dejar a salvo lo dispuesto en la ley local en materia de prescripción impositiva para que las provincias puedan dictar sus normas al respecto. Se insiste: lo atinente a esas reglas participa de las competencias reservadas o no delegadas (arts. 1, 121 a 123 y concs., Const. nac.).

La tesitura que sólo intenta apoyarse en el argumento literal de los textos implicados carece de fundamento. Sitúa la comprensión del

asunto demasiado lejos del sendero trazado por la vigencia del principio federal y la consideración de la voluntad del Congreso. En tal sentido, merece ponderarse que las normas del Código Civil y Comercial que llevan a replantear la doctrina "Filcrosa" y su aplicación a situaciones como la presente no formaron parte del anteproyecto de Código elaborado por la comisión de juristas conformada por el decreto 191/2011. Las incluyó el Senado de la Nación al tratar el proyecto respectivo (v. Cámara de Senadores de la Nación, versión taquigráfica, período 131°, décimo novena reunión - novena sesión especial - 27 y 28 de noviembre de 2013, intervenciones de los senadores Giménez y Barrionuevo, págs. 104/108 y 156, en <http://www.senado.gov.ar>). Esto muestra el relieve institucional que el órgano representativo de la voluntad de las provincias le asignó al tema; y al mismo tiempo, permite calibrar el interés actual que en este punto puede asignarse a la lectura del mensaje con que se acompañó el referido anteproyecto.

IV.4. En virtud de lo expuesto, cabe hacer lugar al recurso y, por ello, desestimar la excepción de prescripción, ordenando la devolución de los autos a la instancia de origen para que prosigan el trámite según su estado. Toda vez que puede reputarse que dada la índole de la cuestión debatida la demandada pudo razonablemente entender que la acción se encontraba prescripta, las costas del proceso deben imponerse por su orden (conf. arts. 25, ley 13.406 y 68 *in fine*, CPCC).

Voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, la señora Jueza doctora Kogan dijo:

Adhiero al voto del doctor Soria a excepción de lo manifestado en el punto IV.3.b. de su exposición, en tanto los restantes argumentos abastecen de manera suficiente la solución que se propicia para el caso.

En efecto, un nuevo estudio del régimen de la prescripción de los tributos locales, a la luz de los preceptos del nuevo Código Civil y Comercial (aprobado por la ley 26.994), me convence de modificar mi postura anterior que era coincidente con el precedente "Filcrosa" de la Corte nacional y establecer que deben prevalecer las normas locales por sobre la legislación de fondo.

Los argumentos esgrimidos por el colega a quien presto adhesión, me persuaden de adoptar este criterio.

Voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Genoud dijo:

I.1. Tal como se desprende de las sentencias que se registran en las instancias anteriores, la cuestión estructural a dilucidar en esta oportunidad -bien entendida- queda circunscripta a la conclusión por la cual el *a quo* declaró la inconstitucionalidad del art. 133 del Código Fiscal (texto ordenado 2004; conc. art. 159, texto ordenado 2011).

Entendió el Tribunal de Alzada que la norma, al establecer el inicio del cómputo de la prescripción, fijaba una forma no contemplada por el Código Civil. Ello por cuanto consideró que los fundamentos expresados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Filcrosa SA s/Quiebra -Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda", del 30-IX-2003, se aplicaban en todo lo relativo al instituto de la prescripción, como una forma de extinción de las obligaciones (conf. nota al art. 724 y art. 3.947 y sigs., Cód. Civ.).

I.2. En oportunidad de examinar situaciones similares, en la causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra SRL", sentencia de 14-VII-2010, expresé que tal razonamiento resultaba adecuado en tanto se infraccionara la manda del art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional y que -a la vez- constituía una derivación razonable del recordado precedente de la Corte federal.

Conjuntamente a los pensamientos allí vertidos, analicé que la legislación tributaria local definía que el cómputo de la prescripción comenzaría a computarse desde el 1 de enero siguiente a la fecha de vencimiento de la obligación.

En otras palabras, es válido aseverar que los plazos fijados por el Código Civil se ampliarían en tantos meses como deban transcurrir entre la mora y el 1 de enero siguiente.

La representación del Fiscal de Estado ha justificado dicho temperamento en la existencia de situaciones en donde se concretaran pagos a cuenta, anticipos, rectificaciones que distarían de la exacta concreción de los montos a ingresar, tomándose así el vencimiento del período fiscal.

A ello se enfrenta que el art. 3.956 del Código Civil establecía por inicio del plazo la fecha del título -para deudas puras y simples-.

I.3. Resultaba claro, en aquel entonces, que el citado precedente de la Corte Suprema nacional censuraba las potestades provinciales para diseñar plazos prescriptivos por fuera de la legislación fondal.

También lo fue que ese mismo superior tribunal, el 1 de noviembre de 2011 dictó sentencia en la causa "Fisco de la Provincia contra Ullate, Alicia Inés sobre Ejecutivo", en el cual extendió la descalificación a la posibilidad provincial de modificar el cómputo prescriptivo de la obligación, por remisión al dictamen de la señora Procuradora Fiscal.

En efecto, allí se señaló que "el punto en litigio se circunscribe a dilucidar si el código tributario local puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, que se halla regulado en el art. 3.956 del Código Civil. En mi criterio esta cuestión es sustancialmente análoga a la ya resuelta por V.E. en Fallos: 326:3899, doctrina reiterada en Fallos: 327:3187; 322:616; 332:2108; 332:2250 y en las causas M.376.L.XXXVII, 'Municipalidad de Resistencia c/ Biolchi, Rodolfo Eduardo y Biolchi, Luis Ángel s/ ejecución fiscal', sentencia de 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 SRL- quiebra', sentencia del 28 de septiembre de 2010; y dictamen de la suscripta *in re*: P.154.L.XLV, 'Provincia del Chaco c/ Rivera, Rodolfo Aníbal s/ Apremio', del 10 de febrero del corriente año, entre otros, a cuyos fundamentos me remito en cuanto fueren aplicables a esta causa. En efecto, de la *ratio decidendi* de tales fallos se colige que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijó su cómputo".

I.4. Tales precisiones robustecieron el criterio adoptado en la causa C. 99.094, "Fadra" (cit.) y condujeron a sostener dicha doctrina al sentenciar la causa A. 69.899, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Hijos de Juan Carlos Pérez y otro sobre Apremio", sentencia de 26-XII-2012.

I.5. En definitiva, si las provincias no tenían competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijó su cómputo.

II.1. Ahora bien, la ley 26.994 señaló en el art. 2.532 que "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de ese cuerpo legal son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos".

II.2. Se impone entonces analizar las consecuencias que proyecta el cambio de legislación sobre la mentada doctrina de la causa "Filcrosa" y sobre la adoptada por esta Corte en la causa C. 81.253, "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada", sentencia de 30-V-2007, a partir de la cual se siguió la orientación fijada en el aludido precedente del Máximo Tribunal federal.

En una aproximación inmediata, parece contundente que el legislador nacional cedió al ámbito provincial la posibilidad de regular acerca del tiempo de extinción de las obligaciones en materia impositiva.

De allí en más, ya no es dable predicar la doctrina mencionada sin cortapisas.

II.3. El estadio siguiente de investigación propone interpretar lo que la Corte Suprema nacional ha entendido para despachar que la posibilidad provincial de legislar sobre la materia colisionaba con el art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional.

Tal contexto demuestra contornos metodológicos inespecíficos, pues los sistemas técnicos-jurídicos de razonamiento se refieren principalmente al examen y dilucidación del derecho y sus normas.

Sin embargo, considero válido abordar el tópico a partir de la evisceración de los elementos axiológicos que sirvieron al tribunal federal para construir la decisión en tratamiento.

II.4. En efecto, la causa *in re* "Filcrosa", fallada el 30 de septiembre de 2003, permite identificar distintas pautas de provecho para enriquecer la decisión a la que finalmente se arribará.

Allí se predicó con criterio general y desprendiéndose del solo aspecto del plazo, que la prescripción no era un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, por lo que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75 inc. 12, éste no solo fijaría los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, establecería también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía (cons. sexto).

Asimismo, se agregó como pauta informadora que del texto expreso del citado art. 75 inc. 12 de la Constitución derivaba la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculaban con la extinción de

las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias eran originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos (Fallos: 320:619, e.o.), era claro que la facultad del Congreso nacional de dictar los códigos de fondo, comprendía la de establecer las formalidades que fuesen necesarias para concretar los derechos que reglamentaba, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos modos de extinción (Fallos: 320:1344; v. 326:3899, cons. décimo segundo).

Concluyó la Corte Suprema que esa solución respetaba las previsiones del art. 31 de la Constitución nacional, que imponía a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso en ejecución de aquellos que sí lo habían sido. Y era claramente más valiosa desde un punto de vista práctico, pues, además de reflejar el propósito de los constituyentes de contribuir a la creación de aquellos lazos de unidad entre las provincias y sus integrantes necesarios para fundar la República, evitaba los peligros ínsitos en la dispersión de soluciones concernientes a institutos generales, que quedarían librados -pese a tal generalidad- al criterio particular de cada legislatura local (cons. décimo sexto).

II.5. Los extremos señalados son consistentes con la línea jurisprudencial que la Corte federal ha desarrollado desde el caso "Tomasa de Vélez Sarsfield contra Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires", fallada en 1882 (Fallos: 23:647; 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344).

III.1. De lo llevado hasta aquí, no encuentro en la jurisprudencia reseñada ningún argumento que permita definir la atribución local para avanzar en los aspectos vinculados a la prescripción tributaria en situaciones como las que se presentan en este caso, al margen de su plazo.

III.2. En procura de dilucidar dicho interrogante, las palabras que integran el nuevo texto legal parecerían limitar la habilitación al solo diseño de los plazos de extinción.

Ello atento a que el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley. En efecto, la primera fuente de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma, y ello es así pues no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la

ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (Fallos: 313:1007).

III.3. Si bien la sujeción estricta a las palabras contenidas en el art. 2.532 citado, podrían ser suficientes para dirimir la cuestión, considero que debe añadirse una reflexión derivada de los pensamientos que la señora Jueza doctora Argibay expusiera en ocasión de la causa "Casa Casmma SRL sobre Concurso Preventivo sobre Incidente de Verificación Tardía promovido por Municipalidad de la Matanza", sentencia de 26-III-2009.

Allí la citada magistrada señaló que "Con relación a este aspecto, entiendo oportuno señalar que la línea de decisiones que viene siguiendo el tribunal a partir del caso 'Filcrosa' no ha merecido respuesta alguna del Congreso nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo. 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".

III.4. Dicha pauta hermenéutica resulta de provecho para concluir este análisis.

Más allá de los términos de la norma, debe valorarse que en los fundamentos del anteproyecto de reforma se explicaba que "Con relación a la prescripción liberatoria y específicamente a los plazos de la misma, el Anteproyecto ha seguido la metodología del Código Civil vigente, estableciendo un plazo de prescripción genérico y regulando casos específicos. En todos los casos se ha procurado la actualización de los plazos regulados, intentando la unificación y la reducción en cuanto resulta conveniente y ajustado al valor seguridad jurídica y a la realidad actual".

El texto definitivo de la nueva legislación fue dado en la décimo novena reunión, novena sesión especial -27 y 28 de noviembre de 2013- del 131° período legislativo.

Allí se advierte que: "El dictamen de comisión tiene diez artículos. El artículo 1° plantea la aprobación del Código en su totalidad. Con estos fundamentos vamos a votar el dictamen. Se van a incorporar dos reformas que criteriosamente planteó la senadora por Misiones. Ellas se vinculan con el derecho de las provincias a plantear precisamente los plazos de prescripción en materia impositiva, derechos provinciales y de los municipios, en los que consideramos que, de ninguna manera, el Código debe entrometerse ya que se trata de cuestiones de derecho público provincial o municipal. Con estas dos modificaciones, que serán leídas por el señor senador Barrionuevo, vamos a votar la sanción del libro incorporado junto al dictamen de comisión y que se ha distribuido en todas las bancas y que conforma el dictamen del oficialismo parlamentario en el Senado de la Nación" (pág. 155; el destacado me pertenece).

Es decir que un rápido enfoque de lo apuntado, también, ubicaría la cuestión estrictamente sujeta a la fijación de plazos de extinción.

En punto a la premisa dada por la señora Jueza doctora Argibay, la temática abordada en esta causa, no habría guardado el interés suficiente del legislador nacional para dejar atrás la doctrina de la causa "Ullate".

III.5. Lo propio se deduce de la estructura de la ley 26.994, por cuanto reserva el libro sexto, título I, capítulo 1 y sección 1 al plazo prescriptivo de los tributos locales, distinguiendo en la sección 2 la suspensión; en la sección 3, la interrupción; en la sección 4, la dispensa y en la sección 5 a disposiciones procesales, sin referirse en ninguna de estas últimas a la cuestión extintiva en materia impositiva.

IV. Por lo expuesto he de concluir que la atribución que confiere el art. 2.532 del nuevo cuerpo legal al legislador provincial, se refiere exclusivamente a la fijación del plazo de prescripción de los tributos locales y de allí que, en lo relativo a la forma de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias provinciales, cuestión debatida en autos, a mi juicio ha de quedar incólume la doctrina sentada por esta Corte en la causa C. 81.253, "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada", sentencia de 30-V-2007.

No habiéndose acreditado las infracciones legales denunciadas -art. 279 del Código Procesal Civil y Comercial-, corresponde rechazar el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley o doctrina legal

interpuesto. Costas a la vencida (arts. 25, ley 13.406 y 68 y 289 *in fine*, CPCC).

Voto por la **negativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Pettigiani dijo:

Adhiero al relato de antecedentes efectuado por el distinguido colega que abre el acuerdo aunque me apartaré de la solución que propicia.

I. Como surge de la reseña a la que adhiero tenemos que el *thema decidendum* en autos desborda la mera disputa referida a la potestad legisferante en materia de fijación de los plazos prescriptivos, para centrarse en lo atinente al momento de su inicio y a las causales de suspensión e interrupción, en cuanto éstas pudieran implicar el alongamiento de los fijados en el Código de fondo.

I.1. Liminarmente habré de señalar que es clara la doctrina, aunque no pacífica, que dimana del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en mayoría, "Filcrosa SA s/ Quiebra s/ Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda", sentencia de 30-IX-2003, en cuanto allí sostuvo: "...la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias -ni a los municipios- dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan [...] Del texto expreso del art. 75 inc. 12 de la Constitución deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos [...] es claro que la facultad del Congreso nacional de dictar códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos medios de extinción...".

Este criterio, convalidando la tesis civilista, fue confirmado en los precedentes "Casa Casmma SRL s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de verificación tardía (promovido por la Municipalidad de la Matanza) s/ Recurso de Hecho", sentencia de 26-III-2009 y en "Municipalidad de

Resistencia c/ Lubricom SRL s/ ejecución fiscal", sentencia de 8-IX-2009; "Bruno, Juan Carlos c/Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia de 6-X-2009, entre otros.

En particular, en relación al tema tratado en el embate que nos ocupa, también la Corte Suprema de Justicia se ha expedido, en mayoría, en la causa "Fisco de la Provincia c. / Ullate, Alicia Inés - ejecutivo - apelación - recurso directo", fallada el 1-XI-2011, dilucidando si el Código tributario local podía disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, que se halla regulado en el art. 3.956 del Código Civil, remitiendo al dictamen del Procurador y sosteniendo, como lo había hecho en una causa sustancialmente análoga (Fallos: 326:3899), que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fije su cómputo.

Asimismo en el precedente M.804.XLVIII, "Municipalidad de Corrientes c/ Hermann, Alejandro Enrique s/ Apremio", sentencia de 11-II-2014, el Máximo Tribunal sostuvo en el considerando sexto: "Que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República y, ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, pues, la prescripción, no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho (confr. 'Filcrosa' -Fallos: 326:3899-, doctrina reiterada en precedentes posteriores -Fallos: 332:616, entre otros-, a cuyos fundamentos cabe remitir, en lo pertinente, por motivos de brevedad)..."

Como vemos la cuestión en controversia se ha terminado de delinear por el cimero Tribunal nacional, sin que constituya un embate idóneo lo brevemente expuesto por la recurrente referido a la pretendida compatibilidad constitucional de lo dispuesto en el Código Fiscal local con lo establecido en la ley 11.683 (art. 31, Const. nac.), pues ello además de constituir los fundamentos de las disidencias en los precedentes antes señalados, realizadas en los votos de los señores Jueces doctores Petracchi y Maqueda, es fruto de una reflexión tardía, ya que no fue introducida al responder el planteo de inconstitucionalidad articulado por los excepcionantes y, por lo demás,

insuficiente técnicamente, pues no es más que un enunciado sin el correspondiente desarrollo argumental (art. 279, CPCC).

I.2. A su turno, esta Suprema Corte de Justicia se ha expedido, en mayoría, en igual sentido al del Superior Tribunal nacional, en la causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s./Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión de Almaceneros Minoristas de Punta Alta Ltda. s./Concurso Preventivo", sentencia de 30-V-2007, como así también en las causas C. 82.282, C. 84.445, C. 84.976 y C. 87.124, todas de la misma fecha, estableciendo la doctrina legal de aplicación a supuestos relativos a la constitucionalidad de los plazos de prescripción liberatoria en materia tributaria provincial -dispuestos en el Código Fiscal local- y zanjando la cuestión en el orden provincial (art. 279, CPCC).

II. En virtud de todo lo expuesto, con apego a dicha doctrina legal y más allá de mi opinión volcada en los precedentes referidos, juzgo que el comienzo del plazo prescriptivo de la acción del Fisco provincial para perseguir el pago del impuesto sobre los ingresos brutos no puede alongarse en contraposición a lo dispuesto en el art. 3.956 del Código Civil más allá de la fecha del título de la obligación.

Ello así pues, si en el lapso que nos ocupa los anticipos se liquidaban, salvo los contribuyentes del convenio multilateral, sobre la base de los ingresos correspondientes al mes o bimestre respectivo, según correspondiere, debiendo ingresarse dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de aquéllos y, juntamente con la liquidación del último anticipo (diciembre o noviembre/diciembre), debía presentarse la declaración jurada que resumiera las operaciones del período, no cabe duda que se configuraba el título de la obligación tributaria a partir de la presentación de esta última y el ingreso del gravamen o del vencimiento para hacerlo (v. arts. 133, 182 y 183, Cód. Fiscal -texto ordenado 2004-), por lo que resulta irrazonable e inconstitucional el art. 133 de la ley tributaria local en cuanto fija el *dies a quo* del plazo de prescripción liberatoria recién a partir del 1 de enero del año siguiente al del vencimiento de la obligación de presentar la referida declaración jurada anual (conf. arts. 28 y 31, Const. nac.).

Por lo demás, el Fisco cuenta con las herramientas legales necesarias para -en caso de que el contribuyente evada sus obligaciones- cuantificar las exigibles, ya sean éstas referidas al pago a cuenta (anticipos) o al tributo propiamente dicho, cuando éste sea exigible al cierre del ejercicio.

III. No es óbice a lo aquí expuesto la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial (ley 26.994) desde que el mismo no es de aplicación al *sub lite* (conf. arts. 7 y 2.537 -a contrario sensu-).

Costas a la vencida (conf. arts. 25, ley 13.406 y 68 y 289 *in fine*, CPCC).

Voto por la **negativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Negri dijo:

I. El juez de primera instancia declaró la inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo segunda parte del Código Fiscal y, en consecuencia, hizo lugar a la excepción de prescripción opuesta por el ejecutado (v. fs. 61/69).

Consideró que esa norma que computa el plazo prescriptivo desde el primero de enero del año siguiente al que se produzca el vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual y pago, colisionaba con lo dispuesto en los arts. 4.027 inc. 3 y 3.956 del Código Civil (normas por entonces vigentes y aplicables al caso).

Concluyó que el conflicto estaba instalado en la órbita propia de la Constitución nacional, pues su art. 75 inc. 12 atribuyó al legislador federal la competencia exclusiva para dictar la legislación de fondo y agregó que ante el principio de supremacía, se imponía desplazar esa disposición provincial desajustada de la norma superior (arts. 31, Const. nac. y 57, Const. prov.).

II. La Cámara confirmó esa decisión (v. fs. 86/96).

Señaló que el legislador provincial había ampliado indebidamente -a través de la fijación del punto de inicio del cómputo- el período prescriptivo fiscal al menos un año, considerando exclusivamente que las declaraciones juradas anuales se realizan en el año calendario siguiente al ejercicio gravado (v. fs. 94).

Añadió que idéntica solución correspondía adoptar respecto del precepto fiscal que regulaba el pago de anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, atento que los mismos resultaban exigibles individualmente al mes siguiente de su vencimiento (v. fs. 94).

III. Contra ese pronunciamiento, la ejecutante dedujo recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (v. fs. 100/108).

IV. El recurso no prospera.

IV.1. En la causa Ac. 81.253, sentencia de 30-V-2007, señalé que el art. 119 del Código Fiscal sentaba las bases para una discriminación incompatible con el principio de igualdad (conf. mis votos en Ac. 82.405, sent. de 23-XII-2002; Ac. 81.520, sent. de 5-XI-2003).

Destaqué que el instituto de la prescripción liberatoria, previsto en el Código Civil (ley 340), tiene una clara inserción en el marco jurídico obligacional, conformando un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, por lo que correspondía al legislador nacional su regulación (conf. arts. 31 y 75 inc. 12, Const. nac.).

Aclaré, además, que la legislación provincial había variado en más de una oportunidad los plazos de prescripción en materia tributaria, previendo -incluso- plazos prescriptivos "escalonados" y que, de ese modo, sin que se verificaran circunstancias que así lo justificaran, la ley provincial colocaba en situación considerablemente más ventajosa a algunos deudores del Fisco que a otros.

En conclusión, expresé que esa situación no sorteaba con éxito el análisis de razonabilidad que exige el control de la garantía de igualdad y que correspondía confirmar la decisión adoptada por la Cámara en cuanto había declarado la inconstitucionalidad del art. 119 del Código Fiscal.

IV.2. Estimo que esos fundamentos resultan aplicables al presente caso, en el que se cuestiona la inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo segunda parte del Código Fiscal (hoy art. 159) decretada.

Esa norma, en su primer párrafo, establece: "...Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1 de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen...".

Advierto que, tal como lo han señalado las instancias de grado, el *dies a quo* allí previsto difiere de lo dispuesto en la norma

de fondo (art. 3.956, Cód. Civ.) y que, tal como refiere el doctor Pettigiani, la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial (ley 26.994) no modifica lo expuesto, dado que este último no resulta de aplicación al caso.

El Código Civil (conf. ley 340) estableció que el plazo del período prescriptivo comenzaba a correr desde la fecha del título de la obligación (conf. art. 3.956, cit.).

Y el art. 133 del Código Fiscal, que determina la ampliación del período prescriptivo de cada ejercicio fiscal, no puede ser interpretado aisladamente y al margen de lo que la legislación civil dispuso en relación al instituto de la prescripción (conf. arts. 31, Const. nac.; 3.956, Cód. Civ.).

Por lo expuesto observo, a través de una renovada lectura, que el art. 133 primer párrafo del Código Fiscal (actual art. 159) al regular el *dies a quo* ha colocado en situación considerablemente más ventajosa a algunos deudores del Fisco que a otros. Adviértase que al determinar el inicio del cómputo de la prescripción a partir del 1 de enero del siguiente año al cual se refieren las obligaciones fiscales, tendrán plazos prescriptivos más extensos quienes incumplieran sus obligaciones fiscales en tiempos menos próximos a la entrada del nuevo año.

Entiendo que tal situación no sortea con éxito el análisis de razonabilidad que exige el control de la garantía de igualdad y que, en consecuencia, el art. 133 primer párrafo segunda parte del Código Fiscal (actual art. 159, texto ordenado 2011), resulta inconstitucional, pues regula una materia reservada al Congreso de la Nación al establecer un *dies a quo* ajeno a lo dispuesto en la norma de fondo, transgrediendo los arts. 18, 31 y 75 inc. 12 de la Constitución nacional (conf. mi voto en causa A. 71.538, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Saranitte", sent. de 16-VIII-2017).

V. En tal sentido, corresponde confirmar la decisión adoptada por el Tribunal de Alzada y rechazar el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley deducido, con costas (arts. 25, ley 13.406 y 68 y 289, CPCC).

Voto por la **negativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor de Lazzari dijo:

Adhiero, en cuanto resulte concordante con las consideraciones que siguen, a los votos de los doctores Genoud, Pettigiani y Negri.

Si bien en su momento acepté la posición conforme a la cual la potestad de regular lo atinente a la prescripción corresponde a las provincias, ese criterio resultó minoritario. De allí que debí someterme a la doctrina legal fijada en tal sentido.

Posteriormente, el Congreso de la Nación ha derogado el Código Civil de Vélez Sarsfield y sancionado el Código Civil y Comercial de la nación, ley 26.994. En lo que aquí interesa, esa reforma estableció la facultad de las provincias para fijar el plazo de prescripción (y sólo expresa "el plazo"). Y si bien las modificaciones sustanciales operadas no resultan aplicables al caso, en tanto se trata de una prescripción cumplida con anterioridad a su entrada en vigencia, tal como lo destaca el magistrado que vota en primer término, se trata de un dato institucional de primer orden que no puede ser soslayado por el intérprete.

En contraposición a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Filcrosa", que establecía que las provincias habían delegado a través del art. 75 inc. 12 de la carta magna la facultad de legislar sobre la prescripción liberatoria, en el entendimiento de que la misma debía ser homogénea para todos los estados locales, se establece ahora que son estos quienes pueden fijar el plazo de prescripción de sus tributos.

El nuevo Código Civil y Comercial ha dispuesto en el art. 2.532 que "las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". El art. 2.537 indica: "Modificación de los plazos por ley posterior. Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior". Luego el art. 2.560 establece un plazo genérico de cinco años, agregando que excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local. Finalmente el art. 2.562 estipula la prescripción bienal en el inc. "c", de las obligaciones por años o plazos periódicos.

Como se advierte, la única modificación incorporada por la nueva legislación es la atribución reconocida a las provincias para establecer el plazo de prescripción, lo que surge en forma clara, literal, sin oscuridad ni confusión alguna.

La lectura de la versión taquigráfica de lo acontecido en el Honorable Senado de la Nación al tiempo de sancionarse la reforma robustece tal aserto, pues se aprecia que las modificaciones introducidas se refieren pura y exclusivamente al plazo.

Como consecuencia de cuanto vengo desarrollando, si por virtud del precedente "Filcrosa" y sucesivos de la Corte Suprema de la Nación, este Tribunal fijó como doctrina legal que la materia de la prescripción de tributos era competencia propia del Congreso de la Nación; y este último desdobló una parte de esa materia, un fragmento, la determinación de los plazos, reconociéndola a las provincias, en todo lo restante continúa vigente el criterio que remite al derecho común.

Con independencia de lo expuesto, hay otras razones que superan la mera interpretación gramatical y que subsumen en los criterios de hermenéutica que el Código Civil y Comercial impone a la labor jurisdiccional. Según su art. 2 la ley debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, las leyes análogas, las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento. Esta es una obligación de los jueces de aplicación inmediata a todos los procesos. Ese mandato, más allá de otras posibilidades -eventuales y atendibles, aunque excepcionales-, tiene como directos y naturales destinatarios a los jueces; a los jueces concretos y actuales, y no al juez/entelequia; a los jueces reales a los que compete resolver ya bajo el nuevo Código y que tienen la misión de definir la ruta que ha sido señalada (pero no definitivamente trazada) por el legislador. En otras palabras: a los jueces, especiales receptores del capítulo 1 del título preliminar del nuevo Código, no sólo nos toca reconocer ciertas fuentes jurígenas, por el art. 1, o cumplir inexcusablemente ciertos deberes, conforme el art. 3, sino también interpretar el derecho y las leyes -cualesquiera sean: las que se consagran ahora o las del venerable legado de Vélez- a la luz de las pautas actuales: criterios gramaticales, teleológicos, analógicos, integrativos y sistemáticos han de convivir y enlazarse dialécticamente con el reconocimiento de los valores jurídicos y de los principios que (sin perjuicio de su alto grado de abstracción) los actualizan y concretan.

Siendo ello así, permítaseme un análisis comparativo de las soluciones que corresponderían al problema en juzgamiento según aplicáramos las disposiciones del Código Fiscal o las del Código Civil derogado. Ello nos lleva a apreciar lo siguiente: según lo preceptuado por el art. 133 del Código fiscal (equivalente al actual art. 159, del mismo cuerpo legislativo, texto ordenado 2011), la prescripción debe computarse a partir del 1 de enero del año siguiente al que se produzca el vencimiento del plazo determinado para la presentación de la declaración jurada anual; por su lado el Código Civil derogado en su

art. 3.956 establece que la prescripción comienza a correr desde la fecha o título de las obligaciones.

De esta manera resulta imposible ignorar que nuevas pautas se abren para el juez al momento de dar su solución, y que ella no puede estar dada de espaldas al sistema emergente donde el paradigma de la interpretación legal se ha visto modificado raigalmente.

Por todo lo expuesto y no habiéndose acreditado las infracciones legales denunciadas, corresponde rechazar el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley o doctrina legal.

Voto por la **negativa**.

Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente

S E N T E N C I A

Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, por mayoría de fundamentos concordantes, se rechaza el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto, con costas a la recurrente en su carácter de vencida (conf. arts. 25, ley 13.406 y 68 y 289, CPCC).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

EDUARDO JULIO PETTIGIANI

EDUARDO NESTOR DE LÁZZARI HECTOR NEGRI

DANIEL FERNANDO SORIA LUIS ESTEBAN GENOUD

HILDA KOGAN

JUAN JOSE MARTIARENA

Secretario