

**Voces:** PRESCRIPCIÓN ~ PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA ~ PLAZO DE PRESCRIPCIÓN ~ FEDERALISMO ~ PROVINCIA ~ FACULTADES DE LA PROVINCIA ~ UNIFICACIÓN CIVIL Y COMERCIAL ~ CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN ~ IMPUESTO ~ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN ~ DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA

**Título:** Prescripción de los tributos locales y el Código Civil y Comercial

**Autor:** Viñas, Julio

**Publicado en:** LA LEY 30/09/2015, 30/09/2015, 1

**Cita Online:** AR/DOC/3277/2015

**Sumario:** I. Introducción. — II. La prescripción de tributos en la jurisprudencia de la Corte Suprema. — III. Áreas críticas de la doctrina "Filcrosa". — IV. El Código Civil y Comercial de la Nación. — V. Reflexiones finales.

**Abstract:** Conjurar los riesgos de la atomización de pautas rectoras en un tópico sensible a la seguridad jurídica como la prescripción, así como de los eventuales o habituales abusos o excesos fiscales, aun ciertos, no puede hacerse a costa de avasallar las autonomías locales mediante el sometimiento de su derecho público a las normas del derecho civil, pues estos males deben encontrar remedio en los principios y garantías de la Constitución Nacional.

### I. Introducción

La prescripción de las obligaciones tributarias, en particular de los tributos locales, es un tópico que ha despertado recurrentes debates en la doctrina y jurisprudencia, quizás por su estrecha vinculación con dos espinosas cuestiones: la estructura de poder diseñada por la Ley Fundamental, que nos remite a la ardua tarea de deslindar las competencias de la Nación y las Provincias, por un lado; y la línea divisoria entre el Derecho Público y Privado, por el otro.

El primero, desde luego que no es un conflicto nuevo, ni exclusivamente nuestro. Alberdi, en los albores de nuestra organización institucional, anunciaba la dificultad de este asunto: "...Este gobierno, general y local a su vez, será complicado y difícil, pero no por ello dejará de ser el único gobierno posible para la República Argentina. Las formas simples y puras son más fáciles, pero todos ven que la República Argentina es tan incapaz de una pura y simple federación, como de una pura y simple unidad. Ella necesita, por sus circunstancias, de una federación unitaria o de una unidad federativa. Esta fórmula de solución no es original. Es la que resolvió la crisis de ocho años de vergüenza, de pobreza y de desquicio, por la cual pasó la Confederación de Estados Unidos antes de darse la forma mixta que hoy tiene..." (1). Una prevención importante: las diferentes concepciones existentes en este campo, explican en parte el dilema que encierra y lo contingente que pueden resultar sus conclusiones: "...La cuestión de los derechos dependerá, claro está, del criterio con que se encare la anterior sobre la naturaleza y los propósitos de la organización constitucional, del concepto sobre lo que ha de ser la esfera de acción del poder federal y también de la manera de comprender los límites que le están impuestos, por la coexistencia de los gobiernos de Estado con poderes indefinidos. Como dice Cooley, 'las opiniones extremas por un lado nos llevan a la desintegración, y por otro a la centralización'..." (2).

La división entre el Derecho Público y Privado esconde también una discusión de vieja data. Y aunque los autores no se han puesto de acuerdo en un criterio clasificador, no puede soslayarse su relevancia, pues de ello depende la designación del órgano habilitado para reglamentarlo. Con acierto se ha dicho: "...En realidad, no puede desconocerse la importancia y utilidad de la distinción entre derecho público y derecho privado, aparte de la significación histórica que ella posee. Que sea difícil establecer en la práctica el deslinde entre uno y otro derecho, no significa que no exista diferencia entre ellos. Como observa sabiamente Bunge, 'también es muy difícil advertir con precisión el instante en que acaba el día y comienza la noche; pero no por esto dejan de diferenciarse el día y la noche'. Por lo demás, la utilidad didáctica de dicha clasificación es grande y no ha sido desconocida..." (3).

La jurisprudencia, en general, no miró bien los apartamientos de las leyes tributarias locales respecto de las figuras e institutos del derecho privado, y en materia de prescripción la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) a partir del caso "Filcrosa", inauguró una familia de fallos que postula la primacía del derecho privado en función de los arts. 31 y 75 inc.12, Const. Nac., doctrina que significó una seria limitación de las autonomías locales.

La sanción del Código Civil y Comercial de la Nación a través de la Ley Nacional 26.994, B.O. 08/10/2014 (CCCN), reflota esta discusión al remitirse a la reglamentación local a través de dos ambiguas normas, cuya exégesis —con la prevención señalada—, constituye el objeto de este trabajo.

Con ese cometido, se ha entendido útil en primer lugar, describir la evolución de la jurisprudencia, analizando las tesis antagónicas que precedieron a la doctrina "Filcrosa"; así como los puntos centrales de ésta última. Luego, se identificarán las áreas críticas o flancos débiles que presenta la mencionada doctrina. Con esos antecedentes, se examinarán las normas del nuevo Código y se intentará abordar algunos de los interrogantes que plantea su implementación, como los relativos a su constitucionalidad, alcance de la remisión y aplicación

en el tiempo.

## II. La prescripción de tributos en la jurisprudencia de la Corte Suprema

El plazo de prescripción de la acción de cobro de tributos es una cuestión que comenzó a ser discutida fuertemente a partir del fallo plenario dictado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil en el año 1983 en la causa "Obras Sanitarias de la Nación c. Galvalisi, José y otros" (4), oportunidad en la que revisara la doctrina plenaria de las Cámaras Civiles en pleno de la Capital Federal sentada en autos "O. S. N. c. Alvarez y otros" el 10 de octubre de 1922 (Rev. LA LEY, t. 54, p. 178), según la cual prescribían por el plazo ordinario del art. 4023 del Cód. Civil la acción de cobro de la tasa de servicios que presta Obras Sanitarias de la Nación. En su lugar, la nueva doctrina plenaria estableció que el plazo de prescripción de la acción de cobro de los tributos mencionados era el de cinco años contemplado por el art. 4027, inc. 3° del Cód. Civil.

El voto de la mayoría, tomando como punto de partida la disidencia del doctor Colmo del plenario anterior, enuncia la tesis jusprivatista argumentando que la tasa de servicios de OSN no refleja una relación de derecho público; que el fisco no tiene ninguna situación de privilegio en cuanto a la prescripción de sus derechos civiles (art. 58, Cód. Civil ya no vigente y su nota); que tratándose el servicio de que se trata de una deuda periódica rige el plazo quinquenal previsto por el art. 4027, Cód. Civil derogado, que si bien exigirá una mayor diligencia estatal la misma se verá atenuada por los modernos métodos de trabajo con apoyo en la cibernética y medios de comunicación; que tratándose de una tasa y no de un impuesto, resulta inaplicable el art. 1, Ley Nacional 11.585 que establece el plazo decenal de prescripción para las acciones de cobro de impuestos y multas nacionales.

La disidencia, con cita de Jarach y García Belsunce, defiende la tesis juspublicista, aduciendo que las relaciones entre el contribuyente y el Fisco son eminentemente de derecho público y por tanto no pueden ser aplicables normas que como las que estatuyen sobre prescripción en el Código de Vélez se referían a obligaciones de derecho privado, cuyos principios sólo se aplican de manera supletoria cuando el conflicto no puede ser decidido en manera alguna según el derecho tributario o fiscal; que el art. 3951 del mencionado Código excluye de dicha normativa los vínculos surgidos con motivo de la aplicación de tributos; que en esta materia conviene dar primacía al principio de autonomía del derecho tributario, pues prescindir de dicha orientación podría provocar el desvío de trasladar criterios privatistas a un ordenamiento inmerso en una sistemática distinta, a veces incompatible; que resulta aplicable el plazo decenal de prescripción para las acciones de cobro de impuestos y multas nacionales establecido por la Ley 11.585, pues en el término "impuestos" debe entenderse incluidos los impuestos propiamente dichos, las tasas y contribuciones especiales dado la amplia significación adjudicada por el legislador al ingreso público de mayor relevancia como es el impuesto; aun cuando no resultare aplicable directamente el referido ordenamiento jurídico, sí lo sería por vía de analogía, interpretación válida en esta materia pues no se trata de crear un tributo o aumentar su importe, sino de elegir el lapso prescriptivo.

Dos años después, la Corte Suprema en el caso "Obras Sanitarias de la Nación c. Castiglioni y Lissi, Jorge A. L." (5) deja sin efecto una sentencia de la sala G de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil que con fundamento en la doctrina plenaria antes mencionada declaró aplicable el plazo de prescripción quinquenal del art. 4027 inc.3° del Cód. Civil derogado a la acción de cobro de la tasa de OSN, y en su lugar declara aplicable al caso el plazo de prescripción decenal contemplado por el art. 1°, Ley 11.585 adhiriendo a la tesis publicista. El razonamiento judicial parte de la consideración de que la vinculación jurídica que se instaura entre el Estado y los contribuyentes con motivo de obligaciones tributarias corresponde a una relación de derecho público (consid. 5°). En segundo lugar, acentuando el principio de autonomía del derecho tributario consagrado en el art. 11, Ley 11.683 (t.o. 1978), aplica la hermenéutica específica de las leyes tributarias, señalando 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, cuando aquellas fuentes no resulten decisivas (consid. 6°). Luego ante la ausencia de previsión legal expresa, acude por vía de analogía, a la Ley 11.585 integrando el ordenamiento especial con otra disposición propia del ámbito del derecho tributario adoptando un plazo de prescripción perteneciente a un sistema legal compatible con las características propias del gravamen en cuestión con el fin de que éste no se vea afectado por las consecuencias provenientes de una norma que responda a una diversa concepción legislativa acerca del proceso de extinción de la obligación tributaria (consid. 9° y 10°).

En el año 1989, el Máximo Tribunal de la Nación en el caso "Santos, Ramiro v. Instituto de Seguridad Social de la Provincia de Tucumán s/ acción contencioso — administrativa" (6), admitió la prevalencia del derecho público local con relación a las normas del derecho privado en materias no delegadas a la Nación en función de lo dispuesto por los arts. 104 y 105 Const. Nac., al convalidar la facultad de los gobiernos locales para establecer plazos de prescripción en materia previsional local, doctrina que en lo sustancial fuera confirmada en el año 1997 en el caso "Cena, Juan M. v. Provincia de Santa Fe" (7).

En el año 1990 la Corte Suprema en la causa "Obras Sanitarias de la Nación c. Colombo, Aquilino" (8) mantiene la tesis publicista esbozada en el fallo "Obras Sanitarias de la Nación c. Castiglioni y Lissi, Jorge A. L." en orden a la aplicación analógica de normas propias del derecho tributario y la aplicación supletoria del

derecho privado (consid. 10°), aunque frente al vacío legal opta por la prescripción quinquenal de la Ley 11.683 que regula la generalidad de los recursos impositivos, el que resultaba coincidente con el previsto en el derecho privado para las obligaciones periódicas (art. 4027 inc.3°, Cód. Civil ya no vigente). Añade un argumento práctico que será reiterado en fallos posteriores: no se advierte la imposibilidad del Estado de obrar con adecuada diligencia dentro de un plazo de 5 años, puesto que los modernos sistemas de computación pueden ser utilizados en momento oportuno para detectar la nómina de deudores y promover las acciones legales pertinentes (consid. 13°).

Pero es a partir del caso "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra" (9), cuando la Corte Suprema mediante sentencia de fecha 30/09/2003 fija posición con relación al plazo de prescripción de los tributos locales asumiendo la tesis privatista. Los argumentos de la mayoría podrían sintetizarse como sigue: las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso en materias de derecho público local; la prescripción no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho lo que ha justificado que el legislador nacional en función de lo dispuesto por el art. 75 inc.12, C.C., fijara el régimen de prescripción de la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía (consid. 6°); si bien la facultad de establecer tributos locales es un poder no delegado por la provincias al Gobierno Nacional, dicha prerrogativa no comprende la de fijar la prescripción de los mismos en virtud de lo dispuesto por el art. 75 inc.12, Const. Nac. (consid. 4° y 5°), delegación que tuvo por finalidad lograr un sistema homogéneo de leyes que contribuyera a fortalecer los lazos de unidad de los Estados provinciales que se congregaron mediante la Constitución (consid.10°); del texto expreso del art. 75 inc.12, Const. Nac. 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 (consid.12°), garantizando un régimen único de extinción de obligaciones que evite la atomización de pautas rectoras en esta importante cuestión (consid. 14° y 15°); 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 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 (consid. 9°); si bien la vigencia del derecho privado ha sido limitado a los supuestos donde no existen normas específicas que regulen la cuestión de derecho público de que se trate, esa situación se verifica en la especie al carecer la norma local de aptitud para desplazar la aplicación extensiva de la disposición civil (consid. 17°).

El voto de la minoría —integrada por los vocales Petracchi y Maqueda—, entendió que dado que la Ln 11.585 aplicable en materia de tasas nacionales fija en diez años la prescripción para esa clase de obligaciones modificando el plazo común fijado en el Código Civil no cabe admitir que son inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de obligaciones de la misma índole —tasa municipal—, pues la provincia no ha violentado el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que le impone el art. 75 inc.12, Const. Nac., añadiendo que razones elementales de igualdad impiden exigir a los Estados provinciales un comportamiento distinto (consid. 14, 15° y 16°).

La doctrina del caso "Filcrosa" fue extendida en el año 2004 al ámbito del derecho administrativo local en la causa "Verdini, Edgardo U. v. Instituto de Seguridad Social del Neuquén" (10), aplicando las normas del Cód. Civil recientemente derogado al plazo de prescripción de una acción de indemnización de daños derivados de la nulidad de un acto administrativo de carácter sancionatorio, pretensión que según el dictamen del Procurador General de la Nación revestía una inequívoca naturaleza administrativa. El fallo se remite por razones de brevedad al precedente "Filcrosa", reiterando frente al señalamiento del dictamen del Procurador General en orden a la naturaleza administrativa de la pretensión deducida que "...las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso en materias de derecho público local...".

En el caso "Recurso de hecho deducido por Casa Casmma S.R.L. en la causa Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)" del año 2009 (11), donde se juzgaba la validez de normas locales que regulan el efecto interruptivo de las actuaciones administrativas con relación al plazo de prescripción de tasas municipales, la Corte Suprema compartiendo el dictamen del Procurador Fiscal, se remite a los fundamentos expresados en la causa "Filcrosa", resultando esclarecedor transcribir los conceptos vertidos en el voto de la Dra. Carmen Argibay: "...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. A ello debe agregarse que en la causa no se ha

promovido seriamente la inconstitucionalidad de los artículos del Código Civil ni se ha articulado una crítica orientada a revisar esa interpretación que, mientras siga en pie, cuenta con la autoridad para gobernar la solución de casos similares o análogos a aquéllos en los que ha operado como *ratio decidendi*..."

La doctrina "Filcrosa" fue reiterada en "Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia Inés— Ejecutivo —apelación— recurso directo" (12) y más recientemente en "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c. Herrmann, Alejandro Enrique s/ apremio" (13), estableciendo que la doctrina fijada con relación a los plazos de prescripción, resultaba trasladable al momento de su inicio y a las causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional.

### III. Áreas críticas de la doctrina "Filcrosa"

Quizás la réplica más dura que ha recibido la doctrina "Filcrosa" es el fallo dictado por el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el caso: "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro" (2003) (14), entre cuyos argumentos, merecen destacarse los siguientes: —cuando en el art. 75 inc.12, Const. Nac. se establece que es atribución del Congreso Nacional la de dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, se agrega sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, expresión que no deja lugar a dudas respecto de los alcances de las disposiciones contenidas en la legislación común y que permite afirmar que, desde el punto de vista del diseño constitucional argentino, la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el precepto citado (cfr. voto Dra. Conde); —que el art. 75 inc. 12, C.N., no sólo menciona al Cód. de Vélez, sino también al Código Penal con lo cual, en el criterio de la CS, debería interpretarse en paralelo, que en el país sólo debe existir un régimen de prescripción penal y sus plazos. Ello impediría que, como sucede en la realidad, los plazos de prescripción de los deberes emergentes de un código de faltas, o de contravenciones, o del Derecho administrativo sancionatorio puedan ser regulados por las leyes locales por el mismo argumento de la inconstitucionalidad aquí examinado, ejemplo que basta para advertir cómo el criterio de la CS avanza peligrosamente por sobre las autonomías provinciales, en un sentido centralizador, impropio de nuestro orden jurídico básico —régimen federal— (cfr. voto Dr. Maier). Y no se puede dejar de citar el estudiado voto del Dr. Casás, quien aporta con maestría las definiciones doctrinarias y jurisprudenciales de la autonomía dogmática del derecho tributario y su vinculación con la cláusula de los códigos (art. 75 inc.12, C.N.), marcando como punto de inflexión, el célebre voto en minoría del Dr. Orgaz, en el caso: "Atilio César Liberti — sucesión" (Fallos 235:571), sentencia del 10 de agosto de 1956, donde inaugura la tesis "iuspublicista-autonomista" que luego se afianzara como doctrina unánime del tribunal "in re" "Lorenzo Larralde y Otros" (Fallos 243:98), sentencia del 2 de marzo de 1959, donde se expresara: "...Que en atención a lo antes señalado, el tribunal estima por lo menos excesiva la afirmación contenida en sus pronunciamientos anteriores, según la cual el Código Civil, en razón de haber sido dictado por el Congreso, constituye una ley limitativa de la facultad de las provincias para establecer impuestos dentro de los límites de su jurisdicción. Esta facultad es amplia, como ya se ha dicho, y no tiene más limitaciones que las que provienen de la misma Constitución, pues no otra cosa quiere decir, de acuerdo con el sistema federal y con los antecedentes de nuestra historia, que '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' (art. 104). Pretender que, además, las provincias, en el ejercicio de sus facultades privativas en cuanto a la imposición de contribuciones y a la manera de percibir las, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importa hacer de este último código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un Derecho supletorio del Derecho público, en este caso, del Derecho financiero; importa, asimismo, querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil, lo que es, desde luego, inaceptable, como doctrina general, habida cuenta de la preeminencia que tiene la Carta Fundamental sobre toda otra ley; sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de Derecho rige también en el campo del Derecho público. La delegación que han hecho las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, sólo significa que aquellas, en lo que respecta a los Códigos Civil, y de Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de Derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que, además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de Derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación...". Finalmente el Dr. Casás expone los argumentos con base en los cuales sostiene la prevalencia de la legislación tributaria local respecto del derecho privado, entre los que cabe destacar: "...a) la autonomía dogmática del Derecho tributario —dentro de la unidad general del Derecho— es predicable respecto de tal rama jurídica tanto en el orden federal como local; b) la unidad de legislación común, consagrada por el Congreso Constituyente de 1853, quedó ceñida a las materias específicas a que se alude en la Cláusula de los Códigos, no pudiendo trasvasarse dichas disposiciones, sin más, al ámbito del Derecho público local; c) la "sumisión esclavizante" del Derecho tributario local al Derecho privado, podría conducir a consecuencias impensadas, reproduciendo desconceptos como los que se observan en el voto de la mayoría recaído en la causa: "Doña Tomasa Vélez Sarsfield" —ya citada—, ...; d) se afectaría el principio de igualdad esencial entre el Estado Nacional y las provincias como entes gubernativos, en cuanto la potestad tributaria normativa —atributo *iure imperii*—, sufriría menoscabo en el segundo de los supuestos, a diferencia del primero; e) se quebraría la actual unidad y uniformidad de legislación sobre prescripción en el ámbito específicamente tributario, a tenor de las disposiciones análogas contenidas en la ley 11.683; ...g) también en subsidio, se convertiría en Ley Suprema

una interpretación sólo posible y no pacífica de un artículo del Código Civil para menoscabar la autonomía de los Estados locales, con lesión palmaria al federalismo que sustenta la Carta Política de 1853..."

De lo expresado se puede colegir que la doctrina "Filcrosa" presenta en su razonamiento dos áreas críticas o flancos débiles:

a) La primera se vincula con la interpretación extensiva que la Corte Suprema ha acordado a la cláusula de los códigos (art. 75 inc.12, Const. Nac.). En ese orden, el voto de la mayoría sostiene que del texto expreso del art. 75 inc.12, C.N. 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 (consid.12°), garantizando un régimen único de extinción de obligaciones que evite la atomización de pautas rectoras en esta importante cuestión (consid. 14° y 15°). Esta inteligencia choca con dos firmes líneas jurisprudenciales que la CS Suprema ha sostenido en su actual integración, a saber: 1) la inteligencia acordada al principio de supremacía normativa consagrado en el art. 31, C.N., desde el caso "Domingo Mendoza y Hno. c. Pcia. de San Luis" y mantenido en la causa "Camuzzi Gas del Sur S.A. c. Provincia de Río Negro" (2008) (15), y que se enuncia como sigue: "los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellas por éstas últimas (Fallos: 302:1181; 320:619, entre otros)...Por estas razones, la atribución que tiene el Tribunal de declarar inaplicables leyes o actos emanados de otros poderes del Estado Nacional o provincial, a título de contrarios a la Constitución o a las leyes nacionales, debe ejercerse con suma prudencia (Fallos: 286:76)...que el diseño del sistema federal en la Constitución Nacional reconoce la preexistencia de las provincias y la reserva de todos los poderes que éstas no hubiesen expresamente delegado en el gobierno central, a la vez que exige aplicar estrictamente la preeminencia de los poderes federales en las áreas en que la Ley Fundamental así lo estableció (Fallos: 324:3048)..." Entonces, la "implícita" limitación de las provincias para regular la prescripción de las obligaciones tributarias que la CS extrae de la cláusula de los códigos (art. 75 inc.12, C.N.), luce insuficiente para sustentar la regla jurisprudencial anotada relativa a la existencia de una delegación "en términos expresos de un poder exclusivo" a la Nación, máxime cuando la atribución judicial para declarar la invalidez o inaplicabilidad de un acto legislativo provincial es la última ratio del orden jurídico y por lo tanto debe ser ejercida con "suma prudencia", lo que revela que el criterio de interpretación en este campo debe ser restrictivo, no extensivo. No se desconoce que la interpretación constitucional de los poderes delegados a la Nación admite un criterio estricto y otro liberal —poderes implícitos—, reconociendo en este último caso que dicha delegación comprende no sólo las facultades expresamente delegadas en la Constitución sino también aquellas que derivan de su necesaria implicancia; sucede que si la facultad de dictar los códigos de fondo que las Provincias delegaron expresamente a la Nación "implicara" necesariamente una limitación correlativa al derecho público local, fuerza sería concluir que las Provincias carecerían de facultades para establecer plazos de prescripción en materia previsional, administrativa o contravencional local, pero está claro que ésta no es la solución que abona la jurisprudencia ni el ordenamiento jurídico vigente. En este punto, Alberdi expresaba: "...La soberanía provincial, acordada por base, quedará subsistente y respetada en todo aquello que no pertenezca a los objetos sometidos a la acción exclusiva del gobierno general, que serán por regla fundamental de derecho público: —todos aquellos que expresamente no atribuya la constitución al poder del gobierno federativo ó central..." (16); 2) el significado acordado a la expresión "causa civil" a los fines de establecer su competencia originaria, a partir de la causa "Barreto" (2006) (17) donde expusiera: "...10) Que se trata, pues, de un daño que los actores atribuyen a la actuación del Estado provincial en el ámbito del derecho público, como consecuencia del ejercicio imperativo del "poder de policía de seguridad" entendido como una "potestad pública" propia del Estado, quien la ejerce cuando lo estima conveniente para satisfacer exigencias de bien público o de interés general; materia cuya regulación corresponde al campo del derecho administrativo y de resorte exclusivo, por ende, de los gobiernos locales, de conformidad con lo dispuesto por el art. 121 y concordantes de la Constitución Nacional; y que encuentra su fundamento en principios extraños a los propios del derecho privado ... (confr. Marienhoff, Miguel S., "Tratado de Derecho, Administrativo", Abeledo Perrot, Buenos Aires, segunda edición actualizada, T. IV, nros. 1527, 1601, 1625, 1648, 1686, 1687 y 1688; Fiorini, Bartolomé A., "Manual de Derecho Administrativo", La Ley S.A., Buenos Aires, 1968, Primera Parte, Capítulo IV, págs. 82, 83, Segunda Parte, Capítulo I, págs. 1103, 1112, 1113, 1131; Forsthoff, Ernst, "Tratado de Derecho Administrativo", Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, págs. 427)...12) Que no obsta a tal conclusión la circunstancia de que para resolver el sub lite se invoquen eventualmente disposiciones contenidas en el Código Civil, pues todos los principios jurídicos —entre los que se encuentra el de la responsabilidad y el resarcimiento por daños ocasionados— aunque contenidos en aquel cuerpo legal no son patrimonio exclusivo de ninguna disciplina jurídica y menos aún del derecho privado, pues constituyen principios generales del derecho aplicables a cualquiera de ellas, aunque interpretándolos teniendo en cuenta el origen y naturaleza de la relación jurídica de que se trate (Fiorini, op. cit., primera parte, págs. 90 y sgtes.). Tampoco obsta a lo expuesto la circunstancia de que, ante la ausencia de normas propias del derecho público local se apliquen subsidiariamente disposiciones de derecho común, toda vez que ellas pasan a integrarse en el plexo de principios de derecho administrativo en el que, prima facie, se encuadra el presente caso (Fiorini, op. cit., primera parte, pág. 92 y

sgtes.; Fallos: 187:436; 306:2030; 307:1942; 312:1297; 314:620; 315:1231)...". El razonamiento del Máximo Tribunal —con cita de Fiorini—, en orden a que los principios jurídicos contenidos en el Código Civil no constituyen patrimonio exclusivo del derecho privado y pueden ser utilizados por otras disciplinas jurídicas con un significado particularizado, encuentra fundamento en una razón cronológica, como bien lo explica Villegas: "...el derecho privado es el tronco común del cual se fueron disgregando las restantes ramas del derecho. Con el avanzar de los siglos algunas materias fueron escapando de los moldes del derecho privado (derecho agrario, laboral, industrial, etc.). Pero esta separación no fue total: aquellas ramas no tienen una completa independencia porque no resuelven todos los problemas jurídicos que se presentan a las personas dentro de su incumbencia. Ante esto, cuando las nuevas ramas jurídicas no prevén un caso dado, es necesario recurrir al derecho privado. Ello sucede porque las figuras e instituciones contenidas en el Código Civil no sólo tienen prelación en el tiempo, sino que además reflejan criterios de validez universal referidos al derecho indistinto o a sus ramas, que expresan reglas de justicia, de lógica y de equidad con base permanente de todo el orden jurídico..." (18) Idéntico criterio siguió el Máximo Tribunal en la causa "Dow Agrosiences Argentina S.A. c. Provincia de Misiones" (2010) (19), relativa a tributos provinciales: "...2°) Que no cabe asignarle carácter civil a la materia de este pleito en el que se persigue la devolución de las sumas que le fueron retenidas a la actora en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, desde que —como tiene dicho este Tribunal desde antiguo—, el cobro de impuestos y por consiguiente su repetición, no constituyen una causa civil, por ser una carga impuesta a personas o cosas con un fin de interés público, y su percepción, un acto administrativo... 3°) Que no empece a lo expuesto que la actora sostenga que en el caso deberán aplicarse exclusivamente las disposiciones del Código Civil en la medida en que no impugna la validez ni la razonabilidad del régimen de retención local, ya que, en su caso, la procedencia de la acción supone el ineludible examen y revisión de los actos de la provincia dictados dentro de facultades propias reconocidas por los artículos 121 y siguientes de la Constitución Nacional (Fallos: 314:810)...". Es decir que la CS asume en lo que aquí concierne, que el régimen de retención en la fuente de impuestos provinciales, modalidad de percepción típica que se inscribe dentro de los modos de extinción de las obligaciones tributarias, es una materia que se ubica en el ámbito de los poderes no delegados de las Provincias (art. 121, C.N.).

b) La segunda debilidad de la doctrina "Filcrosa" consiste en poner de manifiesto un doble estándar en el reconocimiento de la autonomía del derecho tributario, según se trate de un tributo nacional o local, con límite en la Constitución Nacional en el primer caso, y en el derecho privado en el segundo, lo cual como tesis general no resulta aceptable conforme nuestro diseño constitucional. Numerosos ejemplos atestiguan este aserto. En la causa "Moiso y Cía., S. R. L." (1981) (20) y más recientemente en "Angarola, Alfredo Eduardo c. A.F.I.P. - D.G.I. y/o E.N." (2004) (21), la CS ha conferido carácter contractual al pago de tributos nacionales condicionando su efecto liberatorio a la expresa aceptación del fisco o el otorgamiento de un recibo de pago con efecto cancelatorio, solución que puede ser diferente en el derecho privado en atención a las presunciones de pago previstas por la ley (cfr. arts. 746, Cód. Civil; 899, inc. b, CCyC). En materia de compensación de tributos, la CS en el caso "Celulosa S.A. c. Dirección Gral. Impositiva" (2005) (22), confirió preminencia a la resolución general (DGI) 2542 frente a los principios generales que rigen en el derecho civil, respecto al momento en que opera el efecto extintivo de la compensación tributaria en el IVA —desde la solicitud del contribuyente y no desde que ambas deudas comenzaron a coexistir de acuerdo al principio establecido por el art. 818, Cód. Civil derogado, hoy art. 921, CCyC—, con el consiguiente incremento en la carga de intereses tributarios: "...5. Que en el derecho tributario ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683 —texto ordenado según el decreto 821/98— y Fallos: 237:452; 249:189; 280:82; 290:97, entre otros). Al respecto ha señalado el Tribunal que el concepto de "leyes impositivas" empleado en la norma citada no excluye a las disposiciones reglamentarias emanadas de los órganos competentes, pues ellas, en la medida que respeten su espíritu, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley (Fallos: 308:682, considerando 6° y sus citas)...". El mismo criterio empleó en el caso "AFIP DGI (autos Sol Naciente Seguros Personas) TF 24.683-I" (2011) (23), donde citando el conocido precedente "Piroló de Capurro" justificó la aplicación supletoria del derecho privado frente al vacío legal del ordenamiento tributario en torno al significado de la expresión "seguros de vida". En el caso "Chevron Argentina SRL c. EN - AFIP - DGI - resol. 98/09 s/ Dirección General Impositiva" (2015) (24), se hizo prevalecer el plazo quinquenal de prescripción fijado por el art. 56 último párrafo, Ln. 11.683 —referido a las acciones de repetición y devolución de tributos—, reafirmando el carácter supletorio de las normas de derecho privado, mientras que en materia de repetición de tributos provinciales en el caso: "Bruno, Juan Carlos c. Provincia de Buenos Aires" (2009) (25) —entre muchos otros— se acude sin mediaciones a la prescripción decenal del art. 4023, Cód. Civil, en lugar de recurrir a las normas tributarias nacionales análogas (art. 56, Ln. 11683), aspecto que la disidencia de los ministros Petracchi y Maqueda se encarga de apuntar con apoyo en elementales razones de igualdad. Asimismo, en el caso "Alzaga de Lanusse, María Josefina y otros c. Provincia de Buenos Aires s/daños y perjuicios" (2012) (26), ante el vacío legal del ordenamiento tributario, aplica por analogía el plazo decenal del art. 4023, Cód.Civil ya no vigente, en lugar de aplicar el plazo quinquenal fijado por la norma nacional que regula la generalidad de los recursos impositivos (Ln. 11.683), tal como se resolviera con otras tasas nacionales ("Obras Sanitarias de la Nación c. Colombo, Aquilino" antes citado). Asimismo, la

CS ha convalidado las causales de suspensión previstas en la Ln. 11683, en particular la del art. 68, inc. a, hoy art. 65, inc. a—, con relación a las facultades del fisco para determinar y exigir el pago a los responsables solidarios en la causa "Brutti" (2004) (27), mientras que en "Casa Cassma" y "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c. Herrmann" antes citados, ha privado de toda virtualidad suspensiva e interruptiva a las causales contenidas en las leyes tributarias locales. Si bien el Tribunal Címero ha declarado inaplicables a los tributos provinciales las disposiciones de la Ln. 11.683 ya que reviste naturaleza federal o local nacional, con arreglo a la naturaleza de los gravámenes a que se refiere (28), lo cierto es que ello sólo explica su inaplicabilidad directa, pero no da respuesta sobre su inaplicabilidad analógica. Cuanto menos no responde porqué las obligaciones tributarias locales y algunos tributos nacionales —v.gr. tasa de justicia—, guardan mayor analogía con las obligaciones del derecho privado, que con las nacionales de la misma índole —tributaria—, cuando se trata en todos los casos de juzgar obligaciones enmarcadas en una relación de derecho público que reconocen la misma causa —poder de imperio estatal—, objeto —prestación tributaria—, y fin —interés público—. Es doctrina pacífica del Máximo Tribunal que entre los criterios de interpretación posibles no debe prescindirse de las consecuencias que derivan de la adopción de cada uno, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (29). Una de las consecuencias que emerge del doble estándar tributario, según se trate de la Nación o los gobiernos locales, es el grave perjuicio fiscal que irroga a éstos últimos, desde que ante la disyuntiva de cumplir sus obligaciones tributarias nacionales o locales, el contribuyente optará por las primeras, ante la lógica expectativa de que prescriban las segundas merced la ineficacia de las causales de suspensión previstas por las leyes locales (v.gr. el eventual procedimiento de determinación de oficio del tributo seguido en su contra, que en el orden nacional sí reviste efecto suspensivo del curso de la prescripción conforme lo dispuesto por el art. 65.1, Ln. 11683, modif. por Ln. 26044). Ello, a su vez, podría desencadenar el inconveniente fiscalismo de los Estados provinciales, que en su afán de combatir la evasión o incrementar la recaudación, acuden a la utilización evasiva de instrumentos fiscales, tal como sucede en la actualidad con la proliferación de regímenes de retención y percepción en el impuesto sobre los ingresos brutos generando saldos a favor del contribuyente de manera indefinida, como lo señala la doctrina (30), y con el uso indiscriminado del instituto del pago provisorio de impuestos vencidos como modo habitual de determinación tributaria, cuando se trata de un mecanismo excepcional de interpretación restrictiva por las limitaciones que importa al derecho de defensa del contribuyente (31). De allí que se haya juzgado conveniente, con base en el principio de igualdad consagrado por el art. 16 C.N., que las normas impositivas nacionales y locales relativas a la prescripción de los tributos sean acordes y compatibles, lo que descartaría que en éstas últimas se consagren plazos exorbitantes o injustificados en perjuicio de los derechos del contribuyente (32).

Esta dualidad en el reconocimiento de la autonomía del derecho tributario, según se trate de tributos nacionales o locales en desmedro de éstos últimos, no sólo que constituye un avance sobre el federalismo (33), sino que desconoce elementales razones de igualdad basadas en la afinidad del interés público comprometido en la precepción de la renta pública —nacional, provincial o municipal—, a la vez que desatiende los imperativos de armonización y coordinación tributarias que las distintas esferas de gobierno a través de instrumentos propios del federalismo de concertación, se comprometieron alcanzar a través del "Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos" celebrado entre el Estado Nacional, los Estados Provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 27 de febrero de 2002, ratificado a través de la Ln. 25.570, a saber: "Artículo 7: Las partes se comprometen a sancionar un régimen integral de coparticipación federal de impuestos antes del 31 de diciembre de 2002 que, sobre la base de lo establecido precedentemente, incorpore los siguientes componentes:...g) La definición de pautas que permitan alcanzar una simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles de gobierno. h) La coordinación y colaboración recíproca de los organismos de recaudación nacionales, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios...j) La descentralización de la recaudación y la administración de tributos nacionales a las Provincias que así lo soliciten, y sea aceptado por la Nación..." Por lo tanto, si la Nación y las Provincias han asumido a través del mencionado Pacto Fiscal, con jerarquía normativa intrafederal, el compromiso de armonizar el sistema impositivo de todos los niveles de gobierno, previendo incluso la eventual descentralización de la recaudación y administración de tributos nacionales en favor de las Provincias, no se concibe porqué resultaría inconstitucional una norma tributaria local que resuelve una determinada situación jurídica de la misma forma que lo hace la norma tributaria nacional —v.gr. Ln. 11.585 y 11.683—, con el único argumento de ser contrario al Cód. Civil derogado. La CS ha enfatizado el rango normativo que revisten los pactos o acuerdos celebrados entre la Nación y las Provincias en el caso "Estado Nacional — Estado Mayor General del Ejército c. Córdoba, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad" (2012) (34), ratificando la doctrina sentada en el caso "Aguera" (1999), al señalar: "...11) Que en esa línea de pensamiento, cabe recordar que el Convenio de Transferencia da cuenta del compromiso asumido por la Provincia de Córdoba y el Estado Nacional a su respecto, y, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada Estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el Gobierno

Nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Horacio Zorraquín Becú, "El Federalismo Argentino", Ed. Perrot, 1958, p. 194; ver causa "Aguera", Fallos 322:1781 y 331:1262, ya citado)...". La doctrina "Filcrosa" no resulta compatible con la jerarquía normativa que la CS ha reconocido a las leyes-convenio celebradas entre Nación y Provincias que impide su derogación unilateral por ninguna de las partes, contingencia que acaecería de otorgarse preminencia al derecho común sobre aquellos, con la consiguiente frustración de su legítimo cometido intrafederal.

#### **IV. El Código Civil y Comercial de la Nación**

El CCyC innova en este tópico estableciendo un nuevo paradigma o modelo que reafirma la aplicación supletoria del derecho privado a las relaciones de derecho público ante la ausencia de una norma específica que regule la situación.

Para comprender cabalmente el alcance de este cambio, es primordial dar revista al procedimiento que antecedió la aprobación del CCyC. El Poder Ejecutivo Nacional dispuso mediante el Decreto N° 191 del 23 de febrero de 2011 (B.O., 28/2/11), la creación de la Comisión para la Elaboración del Proyecto de Ley de Reforma, Actualización y Unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, con el objeto de efectuar el estudio de las reformas al Código Civil y al Código de Comercio de la Nación a fin de producir un texto homogéneo del referido cuerpo normativo. La nombrada Comisión integrada por los Dres. Ricardo Luis Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci, elevó el Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación —acompañado por sus fundamentos y un índice—, a consideración del Poder Ejecutivo Nacional el 27 de marzo del 2012. El Anteproyecto fue analizado en el ámbito del Poder Ejecutivo, por una comisión de estudio conformada en el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, lo que se concretó en la introducción de algunas modificaciones. Mediante el Mensaje N° 884 del 7 de junio de 2012, el PEN remitió al Congreso el proyecto de ley por el cual se propone la aprobación del CCCN, que se integra con dos Anexos, así como los fundamentos y el índice elaborados originariamente por la Comisión redactora del Anteproyecto. El PEN propuso, en el Título II del proyecto de ley remitido al Congreso, una tramitación especial en atención a la naturaleza y dimensión de la obra de codificación, a cuyo efecto previó la creación de una Comisión Bicameral en el ámbito del Congreso Nacional, cuya función consistiría en el análisis del referido proyecto y la elaboración del despacho previo a su tratamiento legislativo. La Comisión Bicameral introdujo numerosas modificaciones al proyecto, el que luego de ser debatido por ambas Cámaras del Congreso —que incluyó nuevas modificaciones—, fue aprobado mediante Ln. 26.994 (B.O. 08/10/2014), con vigencia a partir del 1° de agosto de 2015 conforme a lo dispuesto por el art.7 de la misma, modificada por Ln. 27.077 (B.O. 19/12/2014). Como dato adicional es útil señalar que la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral del 18-8-1977, la Comisión Federal de Impuestos, y las administraciones tributarias provinciales o municipales, manifestaron ante la Comisión Bicameral su inquietud y preocupación por la posible afectación de las autonomías normativas locales ante las graves consecuencias financieras que acarrearía la reducción de los plazos de la prescripción liberatoria, así como la necesidad de quedar apartados de las disposiciones del CCyC (35).

El CCyC, regula el instituto de la prescripción en el Libro Sexto "Disposiciones comunes a los derechos reales y personales", Título I "Prescripción y Caducidad", que contiene cuatro Capítulos. Las normas que se vinculan con la cuestión analizada en este trabajo son los arts. 2532, 2537 y 2560, ubicados en el Capítulo 1 —Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva—, y 2 —Prescripción liberatoria—, respectivamente, y disponen:

"ARTICULO 2532.- Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos.

ARTICULO 2537.- 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. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior.

ARTICULO 2560.- Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local."

Los dispositivos transcriptos han generado en la doctrina los siguientes interrogantes:

¿Es constitucional la delegación efectuada a las legislaturas locales —Provincias, Municipalidades, Ciudad Autónoma de Buenos Aires—, de la facultad de regular la prescripción de tributos que conforme al art. 75 inc. 12, C.N. corresponde al Estado Nacional?

¿La remisión a la legislación local se refiere sólo al plazo de prescripción de los tributos, o comprende también las causales de suspensión, interrupción y el comienzo del cómputo?

¿El nuevo régimen instaurado por el CCyC es aplicable a los plazos de prescripción en curso al momento de



su entrada en vigencia, o éstos se rigen por la ley antigua, es decir el art. 4027, inc.3, Cód.Civil acorde a la doctrina "Filcrosa"?

En cuanto al primer cuestionamiento, cabe recordar que ha sido admitida desde antiguo la facultad que asiste al Congreso Nacional de dictar leyes aclaratorias o interpretativas de otras anteriores con el objeto de despejar dudas sobre conceptos oscuros, equívocos o dudosos (36), o frente a la existencia de interpretaciones judiciales contradictorias (37), o aun existiendo ya pronunciamiento de la CS en sentido contrario al establecido por la ley aclaratoria (38). Por otra parte las normas citadas, en puridad, no consagran una delegación legislativa, supuesto que tiene lugar cuando el Congreso delega facultades propias al Poder Ejecutivo —art. 76, C.N.—, sino que tienen el propósito de precisar o delimitar el ámbito de actuación de un instituto del Derecho Civil, aspecto que, desde luego, se inscribe dentro de la esfera de sus atribuciones exclusivas, a la vez que importa un reconocimiento auténtico de las potestades locales para legislar las materias que integran su derecho público. En otras palabras, no se trata de alterar la distribución de potestades entre la Nación y las Provincias establecida por la CN, sino de circunscribir su propio ámbito de actuación, deslindando de su régimen las relaciones de derecho público que de tal modo quedan reservadas a la reglamentación nacional o local según corresponda. Si así no fuere, debería afirmarse el mismo vicio de inconstitucionalidad de todas las remisiones a la legislación especial u ordenanzas locales que efectúa el Código de Vélez en los arts. 2340 y su nota, 2341, 2344, 2345, 1502, 2542, 2549, 2611 y su nota, desenlace que claro está, no ha sido refrendado por la jurisprudencia. El codificador marca una clara divisoria entre el Derecho Público y Privado, limitando el ámbito de actuación de éste último a las relaciones entabladas entre particulares, tal como lo expresara en su nota al art. 2611: "...Las restricciones impuestas al dominio por sólo el interés público, por la salubridad o seguridad del pueblo, o en consideración a la religión, aunque se ven en casi todos los códigos, son extrañas al derecho civil...Las leyes u ordenanzas sobre la alineación de los edificios, establecimientos de fábricas, bosques propios para la marina, cultivo de tabaco por el estanco de ese ramo de comercio, etc., no crean relaciones de derecho entre los particulares, y no pueden por lo tanto, entrar en un Código Civil...". Entonces, la pretensión de someter las relaciones de derecho público —como indudablemente son las relaciones jurídicas tributarias—, a las previsiones del Derecho Privado, nunca estuvo en miras del codificador, y por tanto carece de sustento jurídico. No desconozco la posición de calificada doctrina que afirma —no sin serios argumentos—, la inconstitucionalidad de la "delegación" efectuada por el CCyC a las legislaturas locales en razón de que el Congreso de la Nación carece de facultades para modificar el reparto de competencias establecido en la Ley Fundamental (39). Sucede que este temperamento parte de la premisa de que quien delega es el titular de la facultad o potestad, sin reparar en que dicha proposición no se funda en un expreso mandato legal, sino en una interpretación judicial, que como tal, es susceptible de ser "derribada" mediante leyes que introduzcan precisiones sobre el punto (cfr. voto Dra. Argibay desde la causa "Casa Cassma" en adelante); máxime cuando el CCCN ha eliminado a la jurisprudencia como pauta de interpretación, a la par que jerarquiza la ley como fuente del derecho y la finalidad de la norma como regla hermenéutica. El art. 1º, CCyC, en lo que aquí interesa, expresa: "ARTICULO 1º.- Fuentes y aplicación. Los casos que este Código rige deben ser resueltos según las leyes que resulten aplicables, conforme con la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos en los que la República sea parte. A tal efecto, se tendrá en cuenta la finalidad de la norma..." Nótese que la redacción original de la norma en el Anteproyecto elaborado por la Comisión Redactora erigía a la jurisprudencia como criterio de interpretación: "ARTÍCULO 1º.- Fuentes y aplicación. Los casos que este Código rige deben ser resueltos según las leyes que resulten aplicables. La interpretación debe ser conforme con la Constitución Nacional y los tratados en los que la República sea parte. A tal fin, se tendrá en cuenta la jurisprudencia en consonancia con las circunstancias del caso..."; no obstante, la Comisión Bicameral del Congreso, guiada quizás por el propósito de evitar una improbable transgresión al principio de división de poderes (40), introduce la finalidad de la norma y suprime la jurisprudencia, lo que revela la preeminencia acordada a aquélla sobre ésta en el campo de la exégesis de las leyes. De todas maneras, y más allá de los matices que encierra esta importante cuestión, no puede soslayarse que el Congreso Nacional en el que están representadas todas las Provincias, ha efectuado una interpretación auténtica en orden a que la prescripción de los tributos locales no es materia alcanzada por el principio de unidad normativa contemplado en la cláusula de los códigos (art. 75 inc.12, C.N.) y se ubica en la órbita de los poderes no delegados por los gobiernos provinciales (art. 121, C.N.). Y aun cuando se entendiera que se trata de una delegación de facultades constitucionales —lo que se descarta en función de lo expresado anteriormente—, lo cierto es que la CS ha legitimado la autolimitación o restricción de poderes constitucionales materializados a través de acuerdos o leyes-convenio: "...el ordenamiento vigente en el país admite que las provincias, puedan restringir condicionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos, mediante acuerdos entre sí y con la Nación; y la peculiaridad esencial de esos acuerdos, en lo que al caso interesa, es que no afectan derechos individuales (Fallos: 185:140; 183:160),..." (41). Un caso paradigmático en nuestro país es el Impuesto a las Ganancias, legislado y recaudado por la Nación tras indefinidas prórrogas consentidas por las Provincias, que de tal modo han renunciado a sus potestades tributarias relativas a contribuciones directas de carácter permanente (art. 75, inc.2, y 121, C.N.). Si bien el precedente aludido se vincula a una autolimitación o restricción de poderes provinciales, no se advierte qué reparo podría argüirse si la restricción que afecta prerrogativas nacionales ha sido establecida mediante una ley nacional.

En lo tocante al segundo interrogante referido al alcance de la remisión efectuada por el CCyC, el

temperamento amplio propone que la misma comprende no sólo los plazos de prescripción sino también las causales de suspensión, interrupción y comienzo del cómputo, siendo el que mejor se ajusta a una hermenéutica sistemática y teleológica de las normas involucradas. Una visión literal o gramatical de los arts. 2532 y 2560, CCyC, pareciera abonar la tesis restrictiva suscripta por un sector de la doctrina (42), que postula que ambos dispositivos se refieren a una misma cuestión: plazo de prescripción; lo que a mi ver, significaría dejar de lado el tradicional principio hermenéutico que excluye la posibilidad de aceptar la inconsecuencia o imprevisión del legislador. En esa línea, se ha sostenido que el legislador no utiliza términos superfluos o redundantes, sino que todos ellos son empleados con algún propósito (43). Por otra parte la interpretación gramatical pierde preponderancia cuando la expresión literal presenta imperfecciones técnicas, dudas o ambigüedades caso en el cual cabe recurrir a la ratio legis, ya que no es ésta la que debe subordinarse a las palabras de la norma, sino éstas a aquella (44). Y justamente ésta es la situación que plantean las normas examinadas, desde que si el art. 2560 deja en claro las facultades locales para fijar plazos de prescripción diferentes, resultaba a todas luces innecesaria la salvedad efectuada en el segundo párrafo del art. 2532. La lógica indica que si el agregado estaba inserto en la norma que establece el ámbito de aplicación del Capítulo 1 —que incluye las normas generales, suspensión, interrupción, dispensa y disposiciones procesales—, la remisión está referida a todas las secciones que lo integran. La perplejidad o vaguedad que dimana del examen sistémico de los dispositivos, conduce a relativizar el criterio estrictamente gramatical para otorgar preminencia a la finalidad o espíritu de la ley, pues es fin primordial del intérprete dar pleno efecto a la voluntad del legislador (45) para superar las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal con el objeto de rastrear el espíritu que anima la norma antes que atenerse estrictamente a sus palabras (46); con mayor razón cuando la finalidad de la ley ha sido robustecida como criterio de interpretación de las leyes en el art. 1º del CCyC, conforme observáramos antes. Como métodos para averiguar la voluntad del legislador la Corte ha recurrido a los antecedentes parlamentarios (47), debates habidos en el recinto (48), despachos de comisión y exposición de su miembro informante (49). Con ese cometido, destacamos en primer término que el proyecto original enviado por el PEN al Congreso preveía como causal de interrupción el reclamo administrativo si era exigido por la ley como requisito previo para deducir la acción judicial (art. 2548), no obstante lo cual la Comisión Bicameral suprime la norma bajo el argumento de que la materia no es propia del derecho privado sino del derecho público, lo que revela que la intención del legislador no se ciñe a la facultad para fijar el plazo de prescripción. A lo dicho, cabe añadir que el agregado del segundo párrafo al art. 2532 CCyC respondió a una moción de la senadora por la Provincia de Misiones Sandra Giménez, quien expresara: "...Como se viene explicando, dado el actual criterio de la Corte Suprema, asimismo es importante volver a remarcar que, de no producirse esta modificación, se lesionarían las autonomías provinciales. Este mencionado problema exige una urgente modificación en el Código Civil. Para ir cerrando lo expresado por el presidente de la Legislatura de la Provincia de Misiones, se solicita que en el artículo 2.532 del Código presentado en el anteproyecto, donde dice: 'Ámbito de aplicación: en ausencia de disposición específica, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria' —está redactado así en el Código actual—, se le agregue: 'Las obligaciones nacidas al amparo de normas del derecho público local se rigen por las disposiciones especiales contenidas en las mismas, y a falta de estas son aplicables las normas de este capítulo...'". El Senado receptó la inquietud de la legisladora aunque no con la amplitud pretendida, acotándola al ámbito de los plazos de prescripción de los tributos, expresión que más allá de su significación literal, persiguió enfatizar que la aclaración estaba referida a las obligaciones tributarias locales, no a todas las obligaciones del derecho público local como se proponía. La exégesis literal que asigna una inteligencia restringida a la expresión "plazos de los tributos", no se condice con la ubicación de la norma —Capítulo 1—, pues el tópico atinente a los plazos de prescripción está ubicado en el Capítulo 2, máxime cuando esta polémica —si la remisión del segundo párrafo del art. 2532 incluye o no las causales de suspensión e interrupción y modo de cómputo— no fue introducida en el debate parlamentario por ningún legislador. De otro costado, desanclar la facultad de fijar los plazos de prescripción de aquella para establecer las causales de suspensión, interrupción y modo de cómputo, además de quebrar la unidad lógico-jurídica del instituto desmembrando aspectos inseparables, no responde al razonamiento formulado por la CS en los casos "Fisco de la Provincia c. Ullate" y "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c. Herrmann" antes mencionados, merced al cual la potestad para regular los plazos de prescripción comprende la de fijar las causales de suspensión, interrupción y su modo de cómputo. Con relación al art. 2560, que en la redacción original del proyecto del PEN instituía en su segundo párrafo un plazo de prescripción de cinco años para los tributos nacionales, provinciales y municipales, la mencionada senadora propició su exclusión bajo el siguiente argumento: "...Pero en el segundo párrafo del artículo 2.560, dice: 'Este plazo de cinco años se aplica a la prescripción de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos nacionales y provinciales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipales'. Por lo cual solicito que ese párrafo sea eliminado del artículo 2.560, porque justamente se contrapone con todo lo que, con mucho fundamento, había expresado el senador Guinle respecto de lo que son las autonomías provinciales y municipales, en cuanto al dictado de normas sobre todo de origen tributario..." El párrafo objetado por la senadora fue suprimido y el dispositivo quedó redactado de la manera en que se aprobó en definitiva. El senador Guinle, al que se remite el discurso de la senadora Giménez, se refirió a las autonomías locales al fundamentar la inaplicabilidad del régimen del derecho privado a la responsabilidad del Estado y sus funcionarios públicos (arts. 1764, 1765 y 1766, CCCN): "...Para entender la cuestión, el tema central en discusión debe ser comprender si la regulación de la responsabilidad del Estado cuando actúa en el ámbito del

derecho público y la del funcionario público es materia del derecho civil o del derecho administrativo. Si tomamos partido por una o por otra postura estamos definiendo cuál es el órgano competente para legislar. De modo tal que si es materia de derecho civil, está incluida en lo dispuesto en el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional en virtud de lo cual corresponde al Congreso Nacional dictar el Código Civil y, por ende, regular de manera uniforme esa materia, tanto para el Estado Nacional, los estados provinciales, los estados municipales y la propia Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En cambio, si es materia del derecho administrativo, la regulación es de carácter local de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por no estar incluida en las competencias que las provincias delegaron a la Nación a través de la Constitución, de modo que la conservan en los términos de los artículos 121 y siguientes de la Constitución Nacional...". En suma, y más allá del tenor literal de los arts. 2532 y 2560, CCCN, lo cierto es que la voluntad del legislador nos brinda una pauta clara acerca de la inteligencia que cabe atribuir a los mismos, en orden a que las facultades reglamentarias vinculadas a materias concernientes al derecho público local —como el derecho tributario provincial y municipal—, pertenecen a las Provincias, Municipalidades y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya que constituyen poderes no delegados a la Nación en los términos del art. 121, C.N., sin que resulte posible extraer el inequívoco propósito del legislador de limitar dichas prerrogativas constitucionales a la facultad de establecer el plazo de prescripción de los tributos, solución que, por otra parte, cuenta con respaldo doctrinario (50).

Finalmente, en lo que atañe al tercer dilema, un sector de la doctrina postula que en virtud de la regla contenida en el art. 2537, CCyC, el nuevo régimen no sería de aplicación a los plazos de prescripción en curso al momento de su entrada en vigencia (01/08/2015), los que seguirían gobernados por la ley anterior, es decir el art. 4027, Cód. Civil derogado con ajuste a la doctrina "Filcrosa" (51). No se comparte este enfoque. El art. 2537, CCyC, de similar factura que el art. 4051 del mencionado Código, es una regla de derecho transitorio que resuelve un conflicto de leyes en el tiempo, es decir el conflicto suscitado entre la nueva ley y la antigua que regulan distintos plazos de prescripción para una misma relación jurídica. La sanción del CCyC no plantea un conflicto de ese estilo, sencillamente porque no es una "nueva ley" que regule un plazo de prescripción diferente para las obligaciones tributarias locales. Por el contrario, al remitirse a las legislaciones locales no hace más que reafirmar la vigencia de los códigos tributarios provinciales y municipales, los que desde luego, son preexistentes al CCyC y por ende, no son "leyes nuevas". En paralelo, el art. 4027, inc.3, del Código de Vélez, no es la "ley antigua" que regulaba el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias locales, pues esta conclusión responde, como vimos, a una interpretación judicial que ante la ausencia de una norma local válida, aplicó análogicamente la norma del derecho común. El verdadero conflicto que subyace en esta cuestión consiste en establecer si la ley vigente para los plazos de prescripción en curso es el Código de Vélez o los códigos tributarios locales. Y como ambos regímenes son anteriores a la sanción del CCyC, no cabe más que concluir que la situación descripta no engasta en la previsión contenida en el art. 2537. Por lo tanto, salvo el caso de jurisdicciones que no hayan regulado la materia, procede la aplicación del régimen tributario local vigente al momento del nacimiento del gravamen, sin que pueda alegarse irretroactividad indebida con afectación de derechos amparados por garantías constitucionales (art. 7, CCyC; art. 17, C.N.), desde que la doctrina "Filcrosa", —coexistente al momento de devengarse el gravamen—, es una interpretación judicial, que como todo pronunciamiento y más allá de la jerarquía del Tribunal que lo emita, carece de efectos erga omnes y no deroga norma alguna. La delicada relación entre la interpretación judicial y el principio de división de poderes ha sido enfatizada por la CS en el caso "P., A. c. Comisión Nacional Asesora para la Integración de las Personas Discapacitadas y otro s/ amparo" (2015) (52): "...6°) Que de modo concorde se ha subrayado que es principio del ordenamiento jurídico que rige en la República que tanto la organización social como la política y económica del país reposan en la ley, y si bien la exégesis de esta expresión no ha de caracterizarla como un concepto exclusivamente formal, debe estimarse excluyente de la creación ex nihilo de la norma legal por parte de los órganos específicos de su aplicación (Fallos: 308:1848; 314:1849; 316:2732). En ese sentido, cabe recordar que el ingente papel que en la interpretación y sistematización de las normas infraconstitucionales incumbe a los jueces, no llega hasta la facultad de instituir la ley misma (Fallos: 308:1848; 317:1505), siendo entonces la misión más delicada de la justicia la de saberse mantener dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que le incumben a los otros poderes (Fallos: 308:2268; 311:2553; 316:2732)...". No se me oculta que un sector de la jurisprudencia postula la revisión de las sentencias conforme el régimen bajo el cual fueron dictadas (53), e inclusive la inaplicabilidad del CCyC a las relaciones jurídicas procesales en curso de ejecución (54). Sin embargo, el inicio de un proceso judicial así como la etapa procesal en que se encuentra, son situaciones que no resultan dirimentes a la hora de establecer si existe una situación jurídica agotada, consumida o un derecho adquirido, pues esta definición es de índole sustancial, no procesal. Por su parte, la CS se ha expedido recientemente en la causa "D. I. P., V. G. y otro c. Registro del Estado Civil y Capacidad de las Personas s/ Amparo" (55), sobre la aplicación inmediata del CCyC, bajo los siguientes argumentos: "...4°) Que según conocida jurisprudencia del Tribunal sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque ellas sean sobrevinientes a la interposición del recurso extraordinario, y si en el transcurso del proceso han sido dictadas nuevas normas sobre la materia objeto de la litis, la decisión de la Corte deberá atender también a las modificaciones introducidas por esos preceptos en tanto configuran circunstancias sobrevinientes de las que no es posible prescindir (conf. Fallos: 306:1160; 318:2438; 325:28 y 2275; 327:2476;

331:2628; 333:1474; 335:905; causa CSJ 118/2013 (49-V)/CS1 "V., C. G. c. I.A.P.O.S. y otros s/ amparo", sentencia del 27 de mayo de 2014, entre otros). 5°) Que en ese razonamiento, corresponde señalar que encontrándose la causa a estudio del Tribunal, el 1° de agosto de 2015 entró en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por la ley 26.994, norma esta última que derogó, entre muchas otras, la ley citada 18.248, cuya legalidad y validez constitucional defiende el recurrente mediante su remedio federal y en la que sostiene su oposición a la inscripción del niño en el sentido pretendido por los actores (conf. decreto 1795/2014; arts. 1° de la ley 27.077, y 1° y 3°, inciso a, de la ley 26.994; fs. 241/249 del expediente principal). 6°) Que en tales condiciones, deviene inoficioso en el sub lite que esta Corte se pronuncie sobre los agravios vinculados con la constitucionalidad de la mencionada ley 18.248, cuya vigencia ha fenecido por imperativo legal, pues no se advierte interés económico o jurídico actual que justifique un pronunciamiento sobre el punto al haber desaparecido uno de los requisitos que condicionan la jurisdicción del Tribunal (conf. Fallos: 318:2438; 327:4905 y 329:4717)... 10) Que dada la particular situación que se presentó en autos, no cabe pensar que la inscripción del menor ante el registro pertinente según las pautas establecidas por la norma hoy derogada, configure una situación jurídica agotada o consumida bajo el anterior régimen que, por el principio de la irretroactividad, obste a la aplicación de las nuevas disposiciones. Las constancias de autos dan cuenta de que dicha inscripción obedeció a motivos de orden público, fuerza mayor y ajenos a la voluntad de los demandantes que siempre mantuvieron vigente su pretensión con el alcance receptado en el citado código (conf. fs. 32, 38/39, 43, 54/63 y 79/80, 182/196 del expte. principal)..."

#### V. Reflexiones finales

La unión nacional, objetivo preambular tan caro a nuestra organización institucional, llevó a consagrar en la Ley Fundamental el principio de unidad de la legislación de fondo —no del derecho público—, lo que sin dudas contribuyó a afianzar la seguridad jurídica en un momento histórico de nuestro país signado por la anarquía y el caos. Este alto propósito constitucional, tiene en nuestros días su correlato, en materia tributaria, en los imperativos de armonización y coordinación que las distintas esferas de gobierno se comprometieron alcanzar a través de instrumentos propios del federalismo de concertación como el Pacto Fiscal aludido en el punto III.

Frías sostiene con acierto, que el Federalismo como sistema es aquel que "...no aísla las competencias pero tampoco las funde: las coordina..."; a lo que añade: "...el federalismo es hoy tanto normativo —la Constitución Nacional y las provinciales—, como contractual. La asociación y coordinación se han hecho intensos, no ya sólo en la Ley de Coparticipación Impositiva —demorada en cuatro años—, sino en pactos fiscales y pactos federales..." (56).

La armonización del sistema impositivo argentino en todos sus niveles, con ser una materia pendiente, no consiente ignorar los esforzados consensos alcanzados a través de las leyes-convenio o pactos fiscales, pues ese derrotero conduciría a profundizar la anomia, socavando los fundamentos del Estado de Derecho.

De otro lado, conjurar los riesgos de la atomización de pautas rectoras en un tópico sensible a la seguridad jurídica como la prescripción —loable propósito de la doctrina "Filcrosa"—, así como de los eventuales o habituales abusos o excesos fiscales, aún ciertos, no puede hacerse a costa de avasallar las autonomías locales mediante el sometimiento de su derecho público a las normas del derecho civil, pues estos males deben encontrar remedio en los principios y garantías de la C.N.

Los principios de razonabilidad y de la lógica no consienten, vista la autonomía y la preeminencia del régimen impositivo nacional sobre el derecho privado reconocidas por la Corte Suprema, invalidan los actos legislativos locales que regulan del mismo modo institutos análogos para los gravámenes de sus jurisdicciones. Tampoco debe verse en la autonomía del derecho tributario el peligro del cercenamiento de los derechos y garantías del contribuyente, pues aquella lejos está de ser ilimitada o independiente de la unidad general del derecho. García Belsunce explica con claridad este tema: "...La autonomía del derecho tributario no puede ser jamás el medio para legitimar el fiscalismo. Esto es para mí una honda preocupación. El fiscalismo es una desviación o exceso de la política fiscal, caracterizado por su voracidad recaudatoria y por sus interpretaciones 'pro fisco' y el derecho tributario, que antes que derecho tributario es derecho en su unidad integral, no puede justificar desviaciones que lo negarían en su esencia. Las garantías individuales están por encima de los intereses fiscales. Los habitantes o ciudadanos como tales, antes que contribuyentes, tienen el legítimo derecho a la protección de su libertad, de su honra y de su patrimonio. Como tributarista pido a los hombres de derecho que me escuchan, que consideren el derecho tributario —prescindiendo de los regímenes fiscales positivos—, no como un arma al servicio del Estado para atentar contra los derechos patrimoniales del individuo, sino como un medio de regulación entre el interés fiscal, que atiende a la satisfacción de las necesidades públicas, y los derechos de los contribuyentes, en un pie de igualdad y de equidad, bases incuestionables para lograr que la fe en el derecho sea una realidad entre los hombres..." (57).

La homogeneidad tributaria, como legítima aspiración ciudadana, no puede buscarse sino dentro del ámbito propio de la disciplina y los mencionados instrumentos del federalismo de concertación sirven de adecuado marco para su reclamada consecución.

(1) "Bases para la Organización Política y Económica de la Confederación Argentina", T. 1, El Ateneo, Madrid, 1913, p. 133.

(2) GONZÁLEZ CALDERÓN, Juan A. "Derecho Constitucional Argentino", T.I, J. Lajouane & Cia. Editores, Bs. As., 1923, p. 409.

(3) LINARES QUINTANA, Segundo V., "Gobierno y Administración de la República Argentina", Ed. TEA, Bs. As., 1946, p.10.

(4) CNCiv, En Pleno, 30/03/1983, LA LEY1983-B, 615, Cita Online: AR/JUR/476/1983.

(5) CSJN, 02/04/1985, LA LEY 1985-C, 35, con nota de Arístides H. M. Corti; Cita Online: AR/JUR/1720/1985.

(6) CSJN, 15/08/1989, Fallos: 312:1340.

(7) CSJN, 18/11/1999, Fallos: 322:2817.

(8) CSJN, 11/12/1990, LA LEY1991-A, 414 - DJ1991-1, 609; Cita Online: AR/JUR/256/1990.

(9) CSJN, 30/09/2003, Fallos: 326:3899, LA LEY 2004-D, 267 con nota de Juan F. Dogliani, IMP 2003-B, 2112 - DJ 2003-3, 605 - PET 2003 (noviembre-288), 5 con nota de Silvina Coronello - JA 2003-IV, 727 - LA LEY 2004-A, 42; Cita online: AR/JUR/1976/2003.

(10) CSJN, 19/08/2004, Cita online: 35001203.

(11) CSJN, 26/03/2009, Casa Casmma S.R.L., DJ13/05/2009, 1252 - LA LEY 03/06/2009, 8, con nota de Rodolfo R. Spisso; LA LEY 2009-C, 581, con nota de Rodolfo R. Spisso; IMP2009-15 (agosto), 1160 - PET 2009 (setiembre-426), 10; Cita Online: AR/JUR/3141/2009.

(12) CSJN, 01/11/2011, IMP 2012-3, 211; Cita online: AR/JUR/70680/2011.

(13) CSJN, 11/02/2014, DJ25/06/2014, 31; Cita Online: AR/JUR/4254/2014.

(14) TSCABA, 17/11/2003, LA LEY2004-D, 270 - PET 2004 (mayo-300), 2, con nota de Gladys V. Vidal; Cita Online: AR/JUR/5193/2003.

(15) CSJN, 07/10/2008, Fallos 331:2178; Sup. Adm. 2008 (diciembre), 62 - LA LEY 2009-A, 134; Cita online: AR/JUR/9451/2008.

(16) Ob. Cit., p. 133.

(17) CSJN, 21/03/2006, "Barreto, Alberto D. y otra c. Provincia de Buenos Aires y otro", Publicado en: LA LEY 2006-C, 172, con nota de Silvia B. Palacio de Caeiro; DJ 12/04/2006, 956, con nota de Marcela I. Basterra; RCyS2006, 789 - LA LEY 07/04/2006, 6, con nota de Augusto M. Morello; LA LEY 2006-B, 598, con nota de Augusto M. Morello; LA LEY 28/03/2006, 3, con nota de Calogero Pizzolo; LA LEY 2006-B, 391, con nota de Calogero Pizzolo; LA LEY 2006-E, 266, con nota de Alejandro Pérez Hualde; Ernesto N. Bustelo; Cita Online: AR/JUR/153/2006.

(18) "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 8va. ed. act. y ampl., Ed. Astrea, Bs.As., 2002, p.223.

(19) CSJN, 09/03/2010, "Dow Agrosociencias Argentina S.A. c. Provincia de Misiones", Cita Online: AR/JUR/7793/2010; id. CSJN, 10/04/2012, "Insumos S.A. c. A.R.B.A. (Agencia de Recaudación Bonaerense) s/medida autosatisfactiva", Cita Online: AR/JUR/21296/2012.

(20) CSJN, 24/11/1981, LA LEY1982-B, 465 - IMP1982, 731.

(21) CSJN, 19/10/2004, DJ2005-1, 788 - IMP2005-A, 1038; Cita Online: AR/JUR/4557/2004.

(22) CSJN, 28/07/2005, LLLitoral 2005 (diciembre), 1308 - LA LEY 15/11/2005, 15/11/2005, 11 - DJ2005-3, 711 - IMP2005-21, 2757-; Cita Online: AR/JUR/2739/2005.

(23) CSJN, 23/08/2011, Cita Online: AR/JUR/58715/2011.

(24) CSJN, 19/05/2015, Cita Online: AR/JUR/13006/2015.

(25) CSJN, 06/10/2009, Fallos: 332:2250, DJ 13/01/2010, 61 - IMP 2010-4, 232; Cita online: AR/JUR/42783/2009.

(26) CSJN, 26/09/2012, Cita Online: AR/JUR/51941/2012.

- (27) CSJN, 30/03/2004, LA LEY2004-D, 736 - IMP2004-B, 1994; Cita Online: AR/JUR/451/2004.
- (28) CSJN, Fallos: 256:248, entre otros.
- (29) CSJN, Fallos: 234:482; 302:1284; 311:1925; 319:2594, entre otros.
- (30) ALMADA, Lorena, "Las potestades impositivas provinciales y municipales: revisión crítica para su reformulación", PET 2015 (julio-567), 1; trabajo presentado por la autora en el Vigésimo Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, celebrado en la ciudad de Salta los días 29 a 31 de octubre de 2014.
- (31) CSJN, Fallos: 298:626, entre otros.
- (32) Palacio de Caeiro, Silvia B., "El Código Civil y Comercial y el federalismo", LA LEY 06/05/2015, 06/05/2015, 1; Cita Online: AR/DOC/1207/2015.
- (33) FLORES, Jorge Miguel, "Prescripción tributaria en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Una vuelta al federalismo", Sem. Jur. N° 2008, 10/06/2015, Cuadernillo 21, Tomo 111, Año 2015-A, pg. 913; Salas, Luis, "El Proyecto de unificación de los Códigos Civil y Comercial y la prescripción de tributos provinciales y municipales", Cita Online: AR/DOC/4338/2013.
- (34) CSJN, 10/07/2012, Cita online: AR/JUR/61213/2012.
- (35) Salas, Luis, op.cit.
- (36) CSJN, Fallos: 134:57, 71; 141:78; 166:133, entre otros.
- (37) CSJN, Fallos: 187:352, 187:360, 188:115.
- (38) CSJN, Fallos: 267:297, cons. 5° y 6°).
- (39) SPISSO, Rodolfo R., "Prescripción liberatoria de tributos provinciales en el Código Civil y Comercial", LA LEY 01/12/2014, 1; Revilla, Pablo: "La cláusula de los códigos y la autonomía del Derecho Tributario Provincial" - Práctica Profesional - N° 158 - enero/2012 - LL.
- (40) Es claro que el Poder Judicial no gobierna ni legisla.
- (41) CSJN, 21/11/1958, "Madariaga Anchorena, Carlos Juan s. demanda de inconstitucionalidad", Fallos: 242:280, Cita online: AR/JUR/3/1958.
- (42) SPISSO, Rodolfo R., op.cit.; FERNÁNDEZ SABELLA, María F. Laiun, Fernanda, "Nuevo Código Civil y Comercial unificado: ¿Prescripción tributaria sin límites para los fiscos provinciales?", Cita Online: AR/DOC/3651/2014; Yolis, Lisandro, "La prescripción liberatoria respecto de los tributos provinciales en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación", Sup. Const. 2014 (noviembre), 55 - LA LEY 2014-F, 1065, Cita Online: AR/DOC/3911/2014;
- (43) CSJN, Fallos: 324:2153; 324:2780; 319:3243.
- (44) CSJN, Fallos: 322:1699.
- (45) CSJN, Fallos: 324:1481.
- (46) CSJN, Fallos: 311:2187.
- (47) CSJN, Fallos: 323:3386.
- (48) CSJN, Fallos: 211:168; 313:1333.
- (49) CSJN, Fallos: 33:248; 100:337.
- (50) PADULO, Adriana María A., "El Código Civil y Comercial y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma para regular la prescripción en el derecho tributario", LA LEY 09/01/2015, 09/01/2015, 1 - LA LEY2015-A, 463, Cita Online: AR/DOC/4375/2014; Abalos, María Gabriela"¿El fin de la doctrina "Filcrosa"? A propósito de la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación", Sup. Const. 2015 (marzo), 31/03/2015, 6 - LA LEY2015-B, 804, Cita Online: AR/DOC/637/2015.
- (51) MENNA, Juan P.-Brandt, Germán, "Aplicación anticipada del Código Civil y Comercial. Prescripción en materia de tributos locales", LA LEY 09/06/2015, 6; comentando el fallo de la Cámara de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala III ~ 2015-03-09 ~ (Reservado) GCBA c. A. G. M. Argentina SA.

(52) CSJN, 16/06/2015, LA LEY 15/07/2015, 15/07/2015, 10; Cita Online: AR/JUR/24252/2015.

(53) Cám. Ap. Trelew, En Pleno, 15/04/2015, LA LEY, 2015-B, 486, ED 18/05/2015, 8, RCCyC 2015 (julio), 91, DJ 05/08/2015, 79, AR/JUR/3918/2015.

(54) Cám. Ap. CC Trenque Lauquen, "Portela, Marcelo y otro c. Ustarroz, Abel María y otro s/ daños y perj. por uso automot.", 10/08/2015, La Ley online, AR/JUR/26094/2015.

(55) CSJN, 06/08/2015, Cita Online: AR/JUR/25383/2015.

(56) Frías-Zarza Mensaque-Cordeiro Pinto-Iturrez-Mayor-Vergara, "Derecho Público Provincial", Coord. por Antonio María Hernández y Guillermo E. Barrera Buteler, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 2011, ps. 128 y 135.

(57) "Derecho Tributario-Doctrinas Esenciales", Dir. Susana Camila Navarrine, TI, "La autonomía del derecho tributario", p. 239.