

**PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA Y TRIBUTOS LOCALES**  
**EL ARTÍCULO 2532 DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL**

Por José Raúl HEREDIA

**RESUMEN:** Me propongo un examen del artículo 2532, CCyC, en su última disposición, mostrar su vinculación con el sistema de repartos de competencias inserto en la Constitución Nacional y el impacto en la doctrina hasta ahora imperante en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación así como los límites igualmente con origen en la Constitución que se imponen a las legislaturas locales en la materia. Me detengo en algunas citas por su riqueza e indudable vinculación con el tema, cumpliendo el propósito de dejar reflejado desde encumbradas opiniones el estado del debate hasta la actualidad.

**I. EL ARTÍCULO 2532, CCyC. Una cuestión previa de técnica legislativa y proyección constitucional.**

Ubicado en el CAPÍTULO 1 -Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva- del Título I -Prescripción y caducidad- del LIBRO SEXTO -DISPOSICIONES COMUNES A LOS DERECHOS PERSONALES Y REALES-, dispone: “ARTÍCULO 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”. La última disposición no estaba contenida en el Proyecto remitido por el Poder Ejecutivo al Congreso; se añadió en este por propuesta de comisión<sup>1</sup>.

Es decir, de una parte, las normas del Capítulo son supletorias, en lo que ellas prevén, de disposiciones específicas. Y, de otra parte, la norma autoriza a las legislaturas locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria en materia tributaria. Antes de adentrarme a las proyecciones que tal previsión implica interesa interrogarse acerca de la pertinencia de semejante “permiso”. El artículo emplea la expresión “podrán”. Y debe concordarse con el artículo 2560 que dispone: “Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”<sup>2</sup>. Me parece que no es constitucionalmente pertinente que el Código Civil y Comercial entienda posible *autorizar* a las

---

<sup>1</sup> Un Dictamen de la Comisión Bicameral [SALA DE LA COMISIÓN, 20 de noviembre de 2013, suscripto por Marcelo J. Fuentes - Diana B. Conti – Miguel Ángel Pichetto – Walter B. Barrionuevo – Aníbal D. Fernández – Pedro G. Guastavino – Daniel F. Filmus – Marcelo A. H. Guinle - Nanci M. A. Parrilli – Samuel M. Cabanchik – Luis F. J. Cigogna – Alfredo C. Dato - Eduardo E. de Pedro – Graciela Giannettasio – Juan M. Pais – Alicia M. Comelli – Julián A. Domínguez – Juliana Di Tullio], decía: “ARTÍCULO 2560.- Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente. Este plazo se aplica a la prescripción de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos nacionales, provinciales y municipales.”, descartado. Se explicaba en un proyecto de Dictamen anterior, agosto de 2013: “El plazo de prescripción de dos años para que el Estado reclame obligaciones tributarias resulta exiguo, por lo que se mantiene el plazo de cinco años establecido en el artículo 4027 del Código Civil vigente. La modificación resulta de vital importancia teniendo en cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho en numerosos precedentes que la prescripción de obligaciones tributarias locales se rige por las reglas del Código Civil”. Se relacionaba con la norma entonces proyectada del artículo 2562, inciso c), hoy vigente.

<sup>2</sup> Por las dos normas citadas, no cabe dudar acerca de la inaplicabilidad en la materia de la previsión contenida en el inciso c), artículo 2562.

legislaturas locales a establecer plazos de prescripción en materia de tributos. Si se trata de una competencia local, ella deviene de la misma Constitución; y si no es así, entonces el Código no puede alterar el reparto de competencias que la Constitución tiene diseñado. Dicho de otro modo, no es esta previsión del Código la que autoriza a las legislaturas locales a disponer en la materia y por consiguiente pudo no escribirse sin incurrir en omisión alguna<sup>3</sup>. Mejor aún, nunca debió escribirse.

El debate que recuerdo enseguida explica tal vez su incorporación expresa en procura de terminar con el mismo. Pero, debo subrayar, tampoco se resuelve así porque de lo que se trata es de fijar los alcances de las atribuciones del Congreso y de las legislaturas locales previstas en la Constitución en la materia. La interpretación que sostiene que se trata de una atribución del Congreso, solo de él, vedada a las jurisdicciones locales, podría continuar pese a la solución que el Código ha pretendido, la que podría tacharse, en esta tesitura, de inconstitucional. Y, finalmente, no creo posible que se entendiera que el Congreso, con esta disposición, se “auto limita” y delega una atribución que considera propia; ello así, desde que, como principio, las competencias constitucionales no son delegables.

**-N-** No comparto la doctrina de la Corte en cuanto sostuvo: “...la prescripción de las obligaciones tributarias locales...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...” [En la causa “Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann Alejandro Enrique s/apremio”, de 11 de febrero de 2014]. ¿Cuál sería esa otra norma nacional que imperaría en las jurisdicciones locales? Cabe recordar que la doctora Carmen Argibay en su voto en el precedente “MUNICIPALIDAD DE LA MATANZA C/ CASA CASMMA S.R.L. S/ CONCURSO PREVENTIVO S/ INCIDENTE DE VERIFICACION TARDIA”, de 26/03/09, sostuvo: “... 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”. Acaso la respuesta quisiera encontrarse en la previsión del CCyC que critico aquí. La doctrina [por ejemplo el doctor CASÁS a quien cito y con el que he discrepado en este como en otros puntos (V. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS MUNICIPOS)] propicia un Código Tributario que impere en todo el país obligando en sus previsiones a las legislaciones locales. Pero esto es declarar que las autonomías en realidad solo existen si el Congreso así lo decide. Es posible que lo que haya querido dictar como solución la Corte y específicamente la doctora Argibay es que el Congreso debería haber sancionado una ley que estableciera un plazo único de prescripción liberatoria en materia tributaria que imperara por igual en el orden federal y en las jurisdicciones locales. Pero esto es sostener que solo el Congreso debe legislar en materia de prescripción en la materia. En verdad, el centralismo que subyace en esta postura no es

---

<sup>3</sup> Nótese que la norma autoriza a legislar solo en materia de plazos de prescripción –exclusivamente liberatoria-. De modo que otros aspectos –como los institutos de suspensión, interrupción- quedan excluidos de la misma. Cabría recordar aquí que hay quienes entienden que la Corte Suprema de Justicia de la Nación no tiene criterio formado en relación a las causales de suspensión e interrupción de la prescripción en el ámbito tributario local.

novedoso: el Congreso se ha permitido a lo largo del tiempo derogar tributos provinciales y municipales sin la menor intervención de sus titulares, como lo destaco en EL PODER TRIBUTARIO.... Adviértase que la previsión concebida en el CCyC no impera como ley para todo el país desde que cada legislatura local puede adoptar un criterio propio.

## II. DOCTRINAS DE LA CORTE SUPREMA

1. Hemos de recordar que la Corte Suprema en el caso “*FILCROSA*” [30-09-2003; T. 326 P. 3899], en primer lugar, entendió que los agravios invocados –en el marco de un recurso de hecho- suscitaban cuestión federal suficiente para la apertura del recurso extraordinario, habida cuenta de que se encontraba controvertida la inteligencia otorgada por la alzada a lo dispuesto en los arts. 75, inc. 12, 121 y 122 de la Constitución Nacional y la decisión había sido contraria a las pretensiones del recurrente. Inmediatamente, adujo el Tribunal que no era un hecho controvertido que, dentro del régimen de competencias asignado por la Constitución Nacional, es facultad no delegada por las provincias al Gobierno Nacional la de establecer los tributos. Repárese en la importancia de tal premisa. Sin embargo, agregó enseguida que la cuestión litigiosa consistía en dilucidar si esa facultad incluía la de fijar la prescripción de los aludidos tributos o, en cambio, esta última correspondía a la Nación en razón de lo dispuesto en el art. 75, inc. 12, de la misma Constitución. Y recordó que la cuestión ya había sido resuelta por la Corte en varias oportunidades, en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local (Fallos: 175: 300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344).

Agregó: “Que esa doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inc. 12, éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía” (...) “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 (doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344)” (...) “Que si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía - inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse -, debe recordarse que, como en materias semejantes lo estableció esta Corte, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional (doctrina de Fallos: 176:115; 180:96; 183:143; 200:444; 203: 274; 211:945; 220:202; 226:727; 227:100; 268:544; 276:401; 282:2 0; 284:319; 285:209; 301:709; 304:163; 316:2182, entre otros)...” (...)

“Que de tal modo, sustentada en la afirmación de que lo atinente a la prescripción no concierne al régimen impositivo previsto en la Constitución, esta solución respeta las previsiones de su art. 31, que imponen a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional en ejecución de aquellos que sí lo han sido. / Y es 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, evita 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” (...) “Que finalmente, cabe señalar que, esta Corte ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos: 190:98 y 321:174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (Fallos: 313:1366)...”.

Ha de subrayarse que esta doctrina –mantenida por el Tribunal en diversas decisiones posteriores- no fue pacífica y autores y fallos se apartaron de ella. El caso “*FILCROSA*” no fue emitido por el Alto Tribunal en forma unánime. El Procurador General había sustentado esa tesis y remitido al artículo 4027, inc. 3º del Código entonces vigente. La mayoría estuvo conformada por los Jueces FAYT, BELLUSCIO (según su voto), BOGGIANO (según su voto), LÓPEZ, VÁZQUEZ (según su voto). Los doctores PETRACCHI y MAQUEDA votaron en disidencia. Ellos, coincidiendo en lo sustancial con los principios señalados por la mayoría, destacaron no obstante que la legislación nacional ha modificado el plazo de prescripción de las tasas, estableciéndolo en diez años, y, por tanto, un elemental criterio de igualdad lleva a admitir como válidas las normas locales sancionadas con idéntico contenido. Afirmaron: “...en la medida en que el plazo de prescripción establecido en la legislación local (impugnada de inconstitucional en el caso) no supera el establecido por la Nación para el cobro de las tasas nacionales, no resulta posible considerar que la provincia ha violentado el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que le impone el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional”.

-N- Obsérvese cómo es posible destacar posturas encontradas en el mismo Címero Tribunal. Es que en el caso “*CENA*” [18-11-1999; T. 322 P. 2817, que he comentado en una nota anterior], venido de Santa Fe, dijo la mayoría<sup>4</sup>: “...Que este Tribunal ha sostenido que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal (arts. 121, 122 y 123) y poseen la plenitud normativa correspondiente a su calidad de estado autónomo, que incluye la atribución de darse sus propias instituciones y de regirse por ellas (Fallos: 311:100 y 2004; 314:312 y 1459; 317:1195 y 1671, entre muchos otros). En uso del referido poder no delegado pueden crear y reglamentar regímenes de seguridad social dentro del ámbito de los agentes de la administración pública, de los magistrados y funcionarios de sus tribunales, de los integrantes de las legislaturas, y también, en virtud del ejercicio del poder de policía retenido, sobre la práctica de las profesiones liberales (art. 125 Constitución Nacional y Fallos: 209:28; 210:172; 286:187; 312:1340)” (...) “Que, por lo demás, este Tribunal ha sostenido que los derechos declarados por la Constitución Nacional no son absolutos y están sujetos, en tanto no se los altere sustancialmente, a las leyes que reglamentan su ejercicio (art. 28). Dichas

---

<sup>4</sup> Integrada por los doctores Nazareno, Moliné O'Connor, Belluscio, Boggiano, Vázquez.

restricciones pueden ser mayores en épocas de emergencia en aras de encauzar la crisis y de encontrar soluciones posibles a los hechos que la determinaron, pues la obligación de afrontar sus consecuencias justifica ampliar, dentro del marco constitucional, las facultades atribuidas al legislador, al punto de que la dilación en el pago de créditos y retroactividades pueda diferirse con la razonabilidad que surge de los temas en examen (Fallos: 316:797)...”.

El doctor PETRACCHI dijo en su voto disidente: “...Que el Tribunal Superior de la Provincia de Santa Fe, por mayoría, hizo lugar al pedido de levantamiento del embargo oportunamente trabado en el proceso de ejecución de la sentencia que había reconocido al actor el derecho a cobrar los haberes de jubilación que se le adeudaban, y dispuso que éstos se cancelaran en las condiciones previstas en el art. 4 de ley provincial 11.373, que había declarado en estado de emergencia la Caja de Previsión Social de esa provincia...”. “Que, como fundamento, la corte local señaló que la provincia se hallaba facultada para declarar la moratoria unilateral de las obligaciones a cargo de la Caja de Previsión Social e imponer al acreedor las condiciones de pago indicadas pues, de acuerdo con los arts. 121 y 122 de la Constitución Nacional, conservaba la atribución de legislar de manera exclusiva sobre los asuntos de orden local sin desconocer la sustancia del derecho reglamentado. En tal sentido agregó que, si bien la legislatura de la Provincia de Santa Fe carecía de atribuciones para declarar el estado de emergencia económica respecto de las materias delegadas en el Congreso de la Nación por la Constitución Nacional, conservaba la facultad de hacerlo respecto de las que no habían sido delegadas; tal la concerniente al financiamiento del sistema previsional de sus agentes y empleados, que pertenece a la órbita de su derecho administrativo según lo resuelto en Fallos: 179:394 y 242:141. En disidencia, el juez Barraguirre señaló que la aludida ley provincial excede el campo del derecho público local ya que, al privar al actor del derecho de perseguir y obtener legalmente el cumplimiento de la obligación de pagar una suma de dinero a cargo de la Provincia de Santa Fe, se inmiscuye en la regulación de un aspecto sustancial de la relación entre acreedor y deudor, materia sobre la que le corresponde legislar exclusivamente al Congreso de la Nación, de acuerdo con lo decidido en Fallos: 311:1795, considerando 3, entre otros”.

Aseveró el Juez PETRACCHI entonces: “Que, en principio, es incorrecto afirmar que la provincia esté facultada para legislar sobre la expurgación del estado de mora y sus consecuencias, por el simple hecho de que la obligación de que se trata en el caso haya nacido de una ley local y esté a cargo del gobierno provincial, o de una entidad que depende de él. En efecto, a pesar de que la obligación haya tenido por fuente el derecho local, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores es materia propia de los códigos de fondo y, por haber delegado las provincias en la Nación la facultad de dictarlos, ellas deben admitir la predominancia de las leyes del Congreso y la imposibilidad de dictar normas que las contradigan (Fallos: 320:1344, considerando 6 y sus citas)”. Reconocemos aquí la doctrina dominante en el caso “*FILCROSA*” y en muchos otros precedentes. Agregó: “Que la invocación del estado de emergencia económica local por parte del legislador provincial tampoco puede justificar el desconocimiento del esquema constitucional de reparto de competencias legislativas entre la Nación y las provincias. La necesidad de enfrentar circunstancias de esa naturaleza solamente explica que las atribuciones que la Constitución Nacional distribuye entre cada una de ellas sean excepcionalmente ejercidas de un modo más intenso, sin alterar la sustancia de los derechos reglamentados: ‘La emergencia no crea el poder, ni aumenta el poder concedido, ni suprime, ni disminuye las restricciones impuestas sobre el poder concedido, o reservado. La Constitución fue adoptada en un período de grave emergencia. Sus concesiones de poder al gobierno federal y sus limitaciones del poder de los Estados fueron determinadas a la luz de la emergencia, y ellas no son alteradas por la emergencia” Home Building and Loan Assn. v. Blaisdell, 290 U.S. 398, cuya doctrina sigue esta Corte en Fallos: 172:21”. (...) “Que la doctrina de las limitaciones del derecho de propiedad ante circunstancias de emergencia económica, tal como hoy nosotros la conocemos y aplicamos, fue desarrollada por nuestra Corte sobre la base de la jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados

Unidos de Norteamérica, en particular, los casos de *Munn. v. Illinois*, 94 U.S.113, los llamados *Granger Cases*, 94 U.S. 115, *Manigault v. Springs*, 199 U.S. 473, *Leavy Leasing Co. v. Siegel*, 258 U.S. 242, el ya citado caso *Blaisdell*, y los muchos otros a que este Tribunal se refirió en Fallos: 136:161 y, especialmente, en Fallos: 172:21. Todos esos precedentes norteamericanos se referían a leyes estatales, de moratoria hipotecaria, de emergencia locativa, de precios máximos para determinados bienes o servicios considerados de interés general, que pudieron ser dictadas en virtud de que, en dicho país, cada uno de los estados tiene la atribución de dictar sus propios códigos de fondo, con la limitación de la cláusula de la constitución federal que les impide menoscabar las obligaciones emergentes de los contratos y dictar legislación retroactiva (art. I, secc. 10)” / “...Que, en la Argentina, en cambio, la atribución de dictar los códigos de fondo fue delegada por las provincias en el Congreso de la Nación que, al reglamentar en ellos los derechos patrimoniales, personales y reales, mediante un régimen común cuyas reglas también vinculan al Estado Nacional, a las provincias, y a las municipalidades, dio cumplimiento cabal aquello que para Dicey -según el comentario de Wade- constituía la primera virtud del estado de derecho, esto es, que todos los litigios se sustancien ante los tribunales ordinarios y se sometan a las mismas reglas, tanto si se plantean contra un ente público, como contra un ciudadano privado (Wade, H. W. R., "Derecho Administrativo", traducción de Mariano Baena del Alcázar y Elena Bardón Fernández, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1971, págs. 12 y 72; v., también, Schwartz, Bernard, "Administrative Law", Third Edition, Little Brown and Company, 1991, pág. 154)".

Sumo este culminante pensamiento del doctor PETRACCHI: “Que si, por hipótesis, llegáramos a admitir que una ley de derecho administrativo provincial basta para poner fin al estado de mora y obligar al acreedor de la provincia a aceptar los bonos emitidos por ésta en pago de lo que ella le adeuda, también tendríamos que admitir, forzosamente, que cuando se trate de obligaciones que tienen por fuente una ley provincial o un contrato celebrado por un estado provincial, cada una de las provincias puede legislar a su arbitrio sobre el pago y sus efectos, los plazos de la prescripción liberatoria y su modo de cómputo, los modos de extinción de las obligaciones, el régimen de su responsabilidad extracontractual y, en fin, cualquier otro capítulo de nuestro derecho de las obligaciones; a pesar de que esta Corte ha interpretado, prácticamente sin excepciones, que tales cuestiones forman parte de la legislación común, en el sentido del art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional”.

Bien. Como se advierte el Juez se recuesta en la tradicional doctrina de la Corte. Citaré antiguos comentarios de precedentes del Tribunal en la misma línea.

2. Decía Llerena: “Alguna vez se ha sostenido que las Provincias como personas de derecho público, no pueden ser ejecutadas; pero la Suprema Corte Nacional, en los fallos citados, especialmente en el que se registra en el tomo 61, página 19 ha establecido terminante e invariablemente que, prescribiendo el presente artículo que puede hacerse ejecución de los bienes de las personas jurídicas, por estar, según el artículo 41, equiparadas a los simples particulares, y no habiendo una excepción expresa que ponga en distinta condición a los Estados Federales, las Provincias pueden ser ejecutadas para el cumplimiento de sus obligaciones.” “(...) “Las Constituciones Provinciales, no pueden contener excepciones que choquen con los preceptos de los Códigos Nacionales, pues todas las provincias han delegado expresamente en el Congreso Nacional, la facultad de dictar los Códigos Civil, Comercial, Criminal y de Minería, y, por lo mismo, no es dado a las Provincias establecer excepciones o derogar en parte esos Códigos Nacionales por sus leyes especiales, llámense éstas Constituciones o no (considerandos undécimo y duodécimo del fallo del tomo 57 citado, pág. 337, y también página 326, y tomo 51, pág. 247)”.

Y he recordado en anterior trabajo este pronunciamiento de la Corte<sup>5</sup>: “Que como se ha establecido en casos análogos, el régimen político y administrativo de las provincias, no es otro que el previsto en los arts. 104 (Hoy 121), 106 (hoy 123) y correlativos de la constitución nacional; y por latos que sean los poderes inherentes al mismo, no llegan hasta autorizar sanciones legales que estén en pugna con la legislación de fondo dictada por el congreso...”.

### III. POSTURA DE DOCTRINA Y FALLOS EN SENTIDO CONTRARIO

Como he advertido, la cuestión no ha sido pacífica. Incluso, luego de que la Corte se pronunciara en “*FILCROSA*” pudieron observarse disidencias en autores y en fallos. Refiero una sentencia del Tribunal Superior de la ciudad de Buenos Aires, especialmente los votos de los doctores MAIER y CASÁS<sup>6</sup>. Dijo allí el doctor MAIER:

“...para ser sincero, la jurisprudencia citada de la CSJN me parece absurda. Sus notas principales residen en dar por sentado que las provincias tienen potestad de legislación impositiva local, para negar luego que ellas puedan imponer sus propios plazos de prescripción de las determinaciones tributarias locales. Según observo, la CN —por ciertas razones políticas— se apartó de su modelo americano del norte en tanto las provincias cedieron parte de la legislación común (no federal) a la competencia del Poder Legislativo nacional (art. 75, inc. 12). Empero, según también observo, no cedieron específicamente la institución de la prescripción liberatoria, ni la fijación de los plazos de esa prescripción. Lo cedido en la norma constitucional citada es el desarrollo de la llamada legislación material, más específica y literalmente, la sanción del Código Civil. Cualquier jurista que haya recorrido de modo mínimo, aun de paso, el Derecho comparado, conoce que la frontera entre el Derecho material, entre nosotros de legislación nacional, y el Derecho adjetivo, reconocido entre nosotros como de legislación local, esto es, entre el Derecho civil o el Derecho penal, atribuido al Congreso de la Nación, y el Derecho procesal civil o penal, atribuido a las legislaturas locales, no es una línea, ni puede establecerse como tal, sino que, antes bien, importa una zona de frontera. En esa zona caben instituciones con características tales que las torna partícipes de ambas zonas jurídicas, esto es, se hallan en la llamada zona de frontera. La prescripción, como aquellas reglas relativas al ejercicio de las acciones (legitimación activa), a su extinción o a la extinción del deber jurídico, y varias otras referidas a las consecuencias jurídicas o a las sanciones viven en ese territorio. Ésta es la razón por la cual, por ejemplo, pudo existir, en la República Federal de Alemania, la decisión universalmente conocida que aludió al plazo de prescripción penal como reglado por las máximas del Derecho procesal y, en este sentido, imprescriptible para los crímenes del régimen nazi, según ley posterior al hecho punible, sin que fuera abarcado por la regla de principio que genera la irretroactividad de la ley penal; más allá del acierto o desacierto —algo

---

<sup>5</sup> V. HEREDIA, J. R. *Prolongación del ciclo constituyente- La Reforma en la Provincia del Chubut*, parágr. 53, p. 245. V. fallo que cito in re “Pautasso Antonio c. Provincia de Santiago del Estero s/ cobro ejecutivo de honorarios”, de 18 de agosto de 1926. Ver también las citas que hago en nota 518, p. 246; de igual modo, ver las que incluyo en ‘*Vélez, el Codificador, su Obra y la Constitución Nacional*’, Separata del Libro Homenaje a Dalmacio Vélez Sarsfield, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 2000, Tomo IV, p. 230, ap. VIII.

<sup>6</sup> Expte. n° 2192/03 “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGC (Res. n° 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fisc.)”. Buenos Aires, 17 de noviembre de 2003.

similar ocurre hoy entre nosotros con los crímenes de lesa humanidad cometidos por un gobierno militar—, la inestabilidad de la zona de frontera fue aquello que permitió el argumento que fundó la solución.

De tal manera, cuando el art. 75, inc. 12 (numeración actual), menciona los diferentes códigos de Derecho material, tan sólo ha establecido una pauta de distribución de competencia legislativa entre la Nación y las provincias respecto del Derecho común, pauta que, interpretada racionalmente, no sólo debe obedecer al texto de los actuales arts. 121 y 126 de la CN — legislación local la regla, legislación nacional la excepción—, sino que, en el caso particular de los gobiernos locales, debe respetar las autonomías legislativas reconocidas. Aun la sentencia mencionada de la CSJN reconoce la autonomía legislativa que, en materia tributaria, poseen las provincias y, por supuesto, la ciudad de Buenos Aires, conforme al texto actual del art. 129 de la CN. Conforme a ello, si el poder de legislación de ciertos tributos reside en las legislaturas locales, también el poder de ceñir a plazo ese deber tributario o su ejecución reside en la legislatura local creadora del deber, puesto que el art. 75, inc. 12, de la CN, no encomienda al Congreso la regulación exclusiva de la institución de la prescripción y sus plazos, sino, muy por lo contrario, le atribuye el poder de legislación sobre las relaciones civiles, de Derecho privado, aun cuando en esas relaciones intervenga el Estado (CC, 3951).

Precisamente, la norma citada y su texto representan, transpolados al caso actual, una de las pruebas de aquello que se dijo, dado que, en cuanto a los derechos susceptibles de propiedad privada, no le es posible a los Estados locales conceder mayores derechos al gobierno local que aquellos concedidos a los particulares. Los tributos no son, por definición, relaciones de carácter privado (negocios jurídicos) entre el Estado y los particulares, sino, por lo contrario, emergen de una relación de Derecho público, quizá la más característica, la que establece la ley al crear el tributo. Otra de las pruebas más contundentes consiste en la interpretación del propio Congreso de la Nación, que, como se dijo, no sólo dictó la ley nacional tributaria que, precisamente, establece idénticos plazos de prescripción y presupuestos a los hoy atacados por el recurso, sino que, además, como legislatura local reprodujo esa legislación para la ciudad de Buenos Aires.

Si tuviera razón la CSJN, con el fallo citado, entonces ocurrirían algunos inconvenientes, que no resultan 'naturales' para el sistema federal de nuestro orden jurídico. Piénsese —tan sólo como ejemplo—, que la misma norma constitucional citada (art. 75, inc. 12) no sólo menciona al CC, sino, también, al Código Penal y a otra variada legislación sustantiva. Conforme a ello, de resultar correcto el criterio de la CSJN, debería interpretarse, en paralelo, que en el país existe y tan 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 específicas. Así, los plazos de prescripción establecidos en los arts. 62 y 65 del Código Penal (como ejemplo: prescripción de la acción de delitos amenazados con penas privativas de libertad temporal, entre dos años como mínimo y doce años como máximo), y los motivos de interrupción y suspensión de la prescripción de la acción penal que él regula, desplazarían totalmente, por el mismo argumento de la inconstitucionalidad aquí examinado, a la institución que regulan los códigos de faltas o contravencionales, o el derecho administrativo sancionatorio, muchas veces de legislación local, en el sentido más circunscripto de municipal o vecinal, para aquellas provincias de organización jurídica federal interna. En el caso particular de la Ciudad de Buenos Aires, la prescripción regulada por el Código Contravencional (art. 31) devendría, con ese razonamiento, contraria a la CN, 75, inc. 12, pues, como resulta natural y racional, esa regulación no acepta



plazos tan extensos como los reglados por el Código Penal y determina sus propias formas de suspensión e interrupción del plazo, en atención a las características y fines de la legislación contravencional

...Creo que el ejemplo basta para advertir cómo el criterio de la CSJN avanza peligrosamente por sobre las autonomías provinciales, en un sentido centralizador, impropio de nuestro orden jurídico básico (régimen federal). Pero adviértase que ese criterio también avanza, por repercusión directa —carácter transitivo—, sobre el control centralizado que la CSJN ejerce sobre las administraciones de justicia locales a través del llamado recurso extraordinario (ley nº 48, art. 14), pues se arroga la interpretación de la legislación común, poder que las provincias, expresamente, negaron al judiciario nacional —salvo cuando las cosas o las personas caigan bajo su jurisdicción— y se reservaron como propio al tiempo de delegar su sanción en los órganos nacionales, regla que sí está contenida, precisamente, en el texto del art. 75, inc. 12: ‘... sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo su respectivas jurisdicciones...’. El sentido histórico de esa cláusula constitucional determina su significado y debe ser tenido en cuenta al momento de utilizarla. Ahora se puede apreciar la razón de ser —centralización— de la expansión desmedida de la CSJN y de los males que le son criticados desde hace tiempo, como desarrollo institucional de ese órgano nacional y con independencia de las personas que ocupan sus cargos (expansión de personal a cantidades casi increíbles hace apenas una décadas; expansión de casos en los cuales conoce por recurso, que superan varios millares; y expansión de recursos admitidos según variadas formas de procedencia impuestas por mecanismos que el mismo tribunal desarrolló; congruentemente, expansión de sentencias dictadas, cuyo número no permite encubrir el hecho de que muchas de ellas no responden al criterio personal de los jueces que integran el tribunal o a una deliberación real entre ellos, maguer su acierto o desacierto; expansión del atraso y morosidad, computable en años, y expansión de sus competencias comunes, no establecidas por la CN, como aquella derivada del Derecho previsional)”.

El doctor CASÁS dijo por su lado:

“...en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Montevideo en el año 1956, al tratarse el tema I: “Autonomía del Derecho tributario”, se dejó consignado en las recomendaciones iniciales: “1. El Derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios; 2. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos ...” (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Estatutos. Resoluciones de las Jornadas, p. 21, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993).

En sentido concordante el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa de Tributación Conjunta OEA-BID del año 1967, redactado por Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay), consignó en la ‘Exposición de motivos: análisis del articulado’, que: ‘Como consecuencia del principio de la autonomía del Derecho tributario que inspira el proyecto, los vacíos y oscuridades de las normas tributarias deben solucionarse recurriendo en primer término a los principios generales de esta rama jurídica. En ausencia de ellos, el intérprete puede acudir a los principios de otras ramas jurídicas, sin necesidad de seguir ningún orden predeterminado, ya que el Derecho tributario no es excepcional con respecto a ninguna otra rama jurídica en

particular. Deberá, como dice el Código, recurrirse a los principios que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho tributario' (Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario, ps. 12 y 14, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967)".

Recuerda el Juez CASÁS este voto disidente de Alfredo ORGAZ<sup>7</sup>:

"Que... del hecho de que las provincias han delegado expresamente en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, no es legítimo deducir la voluntad de ellas de aceptar limitaciones a su potestad impositiva que resultan implícitamente de preceptos del Código Civil: todo lo que parece razonable inferir es que con aquella delegación lo que las provincias han querido es que exista un régimen uniforme en materia de relaciones privadas. El Código Civil no es limitativo del Derecho público ni tampoco un Derecho subsidiario de éste, al menos en su generalidad: el principio es, como se ha dicho, el de que 'cada sistema de Derecho ha de suplirse por sí mismo y, por tanto, una laguna aparente en el sistema del Derecho público no debe suplirse por vía de analogía aplicando prescripciones del Derecho privado, sino que ha de llenarse con preceptos emanados del sector del Derecho público' (Fritz Fleiner, Instituciones de Derecho Administrativo, § 4, p. 47; ed. Labor, 1933; además, Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, p. 27; Fondo de Cultura Económica, México, 1939; etc.). La mayoría de los preceptos, clasificaciones y distinciones del Código Civil no es, por consiguiente, susceptible de ser trasladada al Derecho público; sólo una parte menor de aquellos constituye realmente 'derecho común', es decir, vigente en todo el sistema jurídico. Pero esta situación excepcional revela por sí misma, como es obvio, que la transferencia de normas del Código Civil al Derecho financiero, por ejemplo, debe hacerse con grandísima cautela, y que no es bastante al efecto que esas normas se hayan dictado por el Congreso de la Nación en ejercicio de sus facultades propias. La legislación común de los arts. 67, inc. 11, y 108 de la Constitución nacional, en lo que respecta a los Códigos Civil y de Comercio, es casi toda de Derecho privado; el Derecho público, situado como está en otro plano, puede desembarazarse de las figuras y de los conceptos de aquellos códigos y resolver sus problemas propios de acuerdo con sus necesidades y su lógica peculiar.

"Que siendo, como queda dicho, innegable el poder amplio de las provincias para establecer impuestos, sin otras limitaciones que las que establece la Constitución, ninguna restricción que se invoque de otras leyes, como el Código Civil, puede trabar el ejercicio de ese poder en cuanto a la materia misma de la imposición: 'la elección del objeto imponible —dijo anteriormente esta Corte— es del resorte propio de ella (la provincia) y nada tiene que hacer el Código Civil acerca de su imposición fiscal' (Fallos: 174, 358). Tampoco las demás circunstancias concretas del impuesto pueden tener otras limitaciones que las provenientes de la Constitución: '... sobre las bases de las restricciones constitucionales, pueden (las provincias) establecer impuestos y determinar los medios de distribuirlos, en el modo y alcance que les parezca mejor; y en el ejercicio de su poder soberano, pueden adoptar cualquiera o todos los medios conducentes a crear renta, y sus decisiones sobre lo que es propio, justo y político, y respecto a la materia imponible, como a la naturaleza y cantidad del impuesto deben ser finales y concluyentes. Sus poderes son discrecionales, y el interés, sabiduría y justicia del cuerpo legislativo y sus relaciones con sus electores, ofrecen la única seguridad contra los abusos de ese poder discrecional' (Desty, citado por Joaquín V. González, Obras Completas, t. III, p. 599)".

---

<sup>7</sup> "Atilio Cesar Liberti – sucesión" (Fallos: 235:571), sentencia del 10 de agosto de 1956.

Y afirma el Juez CASÁS:

“La tesis ‘iuspublicista-autonomista’ se afianzó como doctrina unánime del Tribunal in re: “Lorenzo Larralde y Otros” (Fallos: 243:98), sentencia del 2 de marzo de 1959, donde, en lo que nuclearmente nos incumbe, se dejó expresado: “Que ... en un nuevo examen del problema por esta Corte en su actual composición, el Tribunal debe comenzar reiterando el principio fundamental, muchas veces recordado en sus sentencias, de que, tratándose de apreciar la constitucionalidad de un impuesto provincial, es punto de partida ineludible la afirmación de que las provincias, desde que conservan todas las facultades no delegadas a la Nación (art. 104 de la Constitución nacional), pueden libremente establecer impuestos sobre todas las cosas que forman parte de su riqueza general y determinar los medios de distribuirlos en el modo y alcance que les parezca mejor, sin otras limitaciones que las que resultan de la Constitución nacional; que sus facultades, dentro de estos límites, son amplias y discrecionales, de suerte que el criterio de oportunidad o de acierto con que las ejerzan es irrevisible por cualquier otro poder. Esta doctrina ha sido invariablemente declarada por esta Corte, desde los primeros años de su funcionamiento (Fallos: 7:333; 51:350; 114:262; 137:212; 150:419; 174:353, entre otros). / “Que en atención a lo antes señalado, el Tribunal estima por lo menos excesiva la afirmación, contenida en sus pronunciamientos anteriores, según lo 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.

“Las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil, pero que ellas estiman semejantes desde su punto de vista particular, sin que por ello se afecte necesariamente la garantía de la igualdad; en la situación inversa, esta Corte ha dicho repetidas veces que el art. 16 de la Constitución ‘no impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo’ (Fallos: 205:68 y los allí citados, entre otros). Y parece claro que en ninguna de estas reservas pueden razonablemente incluirse las leyes impositivas impugnadas en esta causa”.

Y puntualiza CASÁS: “De ahí en más, los pronunciamientos del Alto Estrado se enrolan sucesivamente en una y otra tesis, pudiendo, a modo de síntesis, citarse las causas: ‘María Lía Cobo de Ramos Mejía y Otras v. Provincia de Buenos Aires’ (Fallos: 251:379), sentencia del 6 de diciembre de 1961 —tesis ‘iuspublicista-autonomista’—; ‘Dora R. Martínez y Esquivel y Otros v. Provincia de la Pampa’ (Fallos: 269:373), sentencia del 4 de diciembre de 1967 —tesis ‘iusprivatista-centralista’—; ‘S.A. Liebig's Extract of Meat Company Ltd. v. Provincia de Entre Ríos’ (Fallos: 282:21), sentencia del 7 de febrero de 1972 —tesis ‘iusprivatista-centralista’—, y ‘S. A. de Exportación de Cereales Financiera y Comercial Nidera Argentina v. Provincia de Entre Ríos’ (Fallos: 284:319), sentencia del 4 de diciembre de 1972 —tesis ‘iusprivatista-centralista’—.

Cita luego la causa: “Reig Vázquez Ger y Asociados v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” (Fallos: 314:458), sentencia del 14 de mayo de 1991. “Allí el Máximo Tribunal en su voto mayoritario dijo: ‘En el contexto expuesto, tampoco puede olvidarse, como lo hizo el a quo, que el Derecho privado ha perdido la preeminencia que en un principio tenía sobre el Derecho tributario, por los conceptos, reglas, institutos y métodos suficientemente desarrollados con que éste cuenta (Fallos: 297:500). Las normas de Derecho privado y las de Derecho público fiscal actúan frecuentemente, en ámbitos diferentes, persiguen objetivos distintos; de esto se deriva que el Estado, con fines impositivos, tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del Derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que les es propia (Fallos: 251:379)...’, añadiendo, con cita del fallo “Larralde”, que: ‘Las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil’<sup>8-9</sup>.

---

<sup>8</sup> En la línea de pronunciamientos contrarios a la doctrina de la Corte in re “*FILCROSA*” remito al fallo de la Sala “A” de la Cámara de Apelaciones con asiento en Comodoro Rivadavia en autos “MUNICIPALIDAD DE COMODORO RIVADAVIA C/Y.P.F. S.A. S/Ejecución Fiscal”, expte. nro. 140 año 2011, de agosto de 2011. Se recuesta este tribunal en la doctrina de los autores y fallos citados, a los que a veces referencia.

<sup>9</sup> Hago notar que el Tribunal Superior de la ciudad de Buenos Aires modificó la doctrina del fallo citado en el texto en los autos Expte. nº 9070/12 “Marini, Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ej. fisc. - avalúo”, de 22 de octubre de 2013. Adujo el Tribunal allí que debía ceñirse a la doctrina reiterada de la Corte Suprema que había revocado un anterior pronunciamiento del mismo. El juez José Osvaldo Casás dijo: “...Habida cuenta de que la organización judicial argentina coloca en el vértice superior de los tribunales nacionales y locales a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y que el Tribunal cimero ha venido a entender que la prescripción es un instituto del Derecho Común —aún en el ámbito de regulaciones propias del Derecho Público Local como son las referentes a las obligaciones tributarias, comprendiendo los plazos de prescripción, el momento a partir del cual se inicia su cómputo y las causales de interrupción y suspensión—, entiendo que por respeto a la autoridad institucional del Alto Estrado y razones de economía procesal, esta causa debe fallarse con sometimiento a la doctrina que dimana de los precedentes “*Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*” — Fallos 326:3889—, sentencia del 30 de septiembre de 2003, “*Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés – ejecutivo – apelación – recurso directo*”, registro del Alto Tribunal Letra F, Número 391, Libro XLVI, sentencia del 1 de noviembre de 2011, y “*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos*”, registro del Alto Tribunal Letra G, Número 37, Libro XLII, sentencia del 6 de diciembre de 2011”. Sin embargo, después, en los autos “*El Bagre Films SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘El Bagre Films SA c/GCBA s/ impugnación de actos administrativos*”, sentencia del 6/08/14, sostuvo que el plazo de prescripción de las acciones y los

#### IV. LÍMITES A LAS POTESTADES LOCALES

Un tema a resolver es el alcance de la facultad de provincias y municipalidades en el ámbito de sus competencias tributarias en orden a la libertad de establecer plazos de prescripción de las obligaciones creadas. Hay autores que ya temen un “caos” en las diferentes regulaciones que 24 fiscos harían en el tema.

Aquí debe traerse a colación lo que Juan CARLOS LUQUI llamó “El Estatuto del Contribuyente”<sup>10</sup>, que, al decir de Casás, en forma pionera aquel acuñó para abarcar el conjunto de derechos y garantías del contribuyente contenidos en la Constitución Nacional<sup>11</sup>. Como se sabe, fue en el ámbito tributario donde primero se sintió la necesidad de someter a normas al poder político<sup>12</sup>. Señalé estos límites en general<sup>13</sup>: El límite es la Constitución Nacional, que hace posible la unidad en la diversidad que ella consagra [arg. art. 1°]. El límite es el derecho de propiedad, pero este es límite para todas las esferas. El límite es la proporcionalidad, que igualmente se exige a todas las esferas de gobierno;<sup>14</sup> es la igualdad, es la no confiscatoriedad,<sup>15</sup> es la razonabilidad<sup>16</sup> —la razonabilidad de las leyes como garantía a la

---

poderes del Fisco para aplicar multas tributarias por omisión fiscal es de cinco años y desestimó remitirse a los plazos de prescripción del Código Penal.

<sup>10</sup> V. “La obligación tributaria en el derecho argentino”, Rev. de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas, Año XLI, serie II, n° 41, Bs. As., 1953, p. 16. “Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes”, La Ley, 142-891 y ss. “Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes”, en Derecho constitucional tributario, Depalma, Bs. As., 1993, pp. 23 y ss. [citado por Casás, su Ponencia recogida en el libro del Primer Seminario Internacional de Tributación Municipal titulada “La Hacienda Local en la Constitución y en la Jurisprudencia Constitucional Española”].

<sup>11</sup> Recordé que en España, Sainz de Bujanda, uno de los creadores del Derecho financiero allí según afirman De la Nuez Sánchez Cascado y asociados, definió la relación jurídica tributaria como “una relación compleja, integrada por un conjunto de obligaciones, tributarias y no tributarias, así como por los derechos y prohibiciones ligados a las mismas”. Los autores citados, bajo el título “El Estatuto del Contribuyente” comentan la ley 1/98, de 26 de febrero, que en su artículo 1.1, establece: “1. La presente Ley regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas” [V. HEREDIA, J. R., EL PODER RIBUTARIO DE LOS MUNICIPIOS, RUBINZAL-CULZONI, 2005, p. 213].

<sup>12</sup> V. Elisa De la Nuez Sánchez-Cascado, Antonio Fernández Cuevas y Modesto Ogea Mattínez-Orozco, El Estatuto del Contribuyente, Aranzadi Editorial, 1998, p. 23.

<sup>13</sup> En EL PODER TRIBUTARIO...

<sup>14</sup> “El Poder Judicial está siempre habilitado para pronunciarse respecto de la validez de una contribución cuando se la impugna por su carácter arbitrario, opresivo o confiscatorio, es decir, por ser incompatible con los principios fundamentales establecidos en salvaguardia de la inviolabilidad de la propiedad” [CS., Pereyra Iraola, Martín c/ Provincia de Buenos Aires. T. 138, p. 161].

<sup>15</sup> “La confiscatoriedad se configura cuando se excede el tope del 33% tradicionalmente admitido en la presión fiscal” [CS., I 119 XXIII, Indo S.A. c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ repetición (ley 11.683). 4/05/95, T. 318, p. 785].

<sup>16</sup> “Las normas jurídicas son susceptibles de ser cuestionadas en cuanto a su constitucionalidad cuando resultan irrazonables, en la inteligencia que la irrazonabilidad se configura cuando no se adecuan a los fines cuya realización procuren o consagran una manifiesta iniquidad” [CS., voto del doctor Belluscio, v. Fallos: 312:1575].

que se refirió en páginas brillantes Juan Francisco Linares<sup>17</sup>. En fin, el límite es la *seguridad jurídica* y la *interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*,<sup>18</sup> de todos los poderes públicos<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> En una obra ya clásica, *Razonabilidad de las leyes*, nos enseñó el valor de la garantía que él mencionó como *del debido proceso legal*, expresa en su contenido adjetivo, artículo 18 C.N., “innominada” en su faz sustantiva pero construida por la jurisprudencia de la Corte Suprema, devenida de las enmiendas Va. y XIVa. de la Constitución de los Estados Unidos y aun del más viejo derecho inglés. Tal garantía del *debido proceso legal sustantivo* la ha derivado la Corte de cuatro cláusulas constitucionales, las de los artículos 17, 28, 16 y 33, C.N.

<sup>18</sup> “...la seguridad jurídica deriva de un Derecho del que el Estado no es sólo creador y garante, sino también sujeto vinculado(...)el Derecho se ofrece al ciudadano no sólo como un instrumento para su protección individual, sino además como un instrumento revestido, para cumplir ese objetivo, de una *certeza* suficiente, ofreciéndose al ciudadano como *seguro en sí mismo* por lo que respecta a esos fines” [conceptos de José L. Mezquita Del Cacho, en *Seguridad Jurídica y Sistema Cautelar*, ed. Bosch, Barcelona, 1988, p. 67]. *La seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos* aparecen así mencionadas como garantías expresas en el artículo 9.3 de la Constitución española.

<sup>19</sup> “...el académico Horacio A. García Belsunce, ocupándose específicamente de la prescripción tributaria por gravámenes locales (acciones y poderes del fisco para determinar y cobrar y acción del contribuyente para repetir el pago indebido) y de las disposiciones del Código Civil, ha puesto la clave de bóveda en el principio de razonabilidad, con lo cual se hace necesario un tratamiento casuístico. Señala por tanto: ‘Si la prescripción para el cobro del impuesto fuere determinada por la legislación provincial en cinco años (como en el orden fiscal nacional) o en tres años, ¿podría el contribuyente esgrimir que ese apartamiento de la legislación nacional sustantiva le ocasiona alguna lesión de carácter constitucional? Evidentemente, no; porque el perjudicado al acortar el plazo para ejercer la acción que nace de su derecho al cobro del impuesto es el propio Estado que, en ejercicio de su poder legislativo, así lo ha dispuesto. Por el contrario, si el ordenamiento provincial extendiera la prescripción a treinta o cuarenta años o acortara el plazo de la prescripción de la acción de repetición de impuestos pagados en exceso a un término notoriamente inferior al de la prescripción ordinaria del derecho común (dos años, por ejemplo), sí podría el contribuyente invocar una lesión a su derecho de propiedad, pero en ambos casos, agregó, fundado no en el apartamiento de la legislación de fondo sino en la irrazonabilidad de la disposición provincial, porque la razonabilidad como parámetro de justicia, es fundamento de la inconstitucionalidad de las leyes y en este caso la justicia —como forma de concretar y realizar el derecho— se ve burlada ante una disposición que pretende poner sobre el contribuyente la espada de Damocles del cobro de un gravamen durante un período ridículamente extenso, de la misma manera que en el caso contrario (el del acortamiento del plazo de prescripción de la acción de repetición por el contribuyente), le cercena un Derecho al reducir, también irrazonablemente, esa prescripción a términos que pueden hacerle impracticable el ejercicio del mismo. Me atrevería a sostener que la prescripción quinquenal de la acción de repetición de los tributos provinciales, colocada así en igual plazo que la que corresponde en el orden fiscal nacional, puede defenderse como constitucional, pues aunque se aparte de la prescripción ordinaria decenal, no puede ser tildada de irrazonable ni arbitraria’, para añadir más adelante: ‘No admito la primacía de los artículos 67, inciso 11 y 31 de la Constitución nacional por encima de las facultades tributarias de las provincias, por el solo hecho de su interpretación literal o por pura ortodoxia en su aplicación. Sólo la acepto como causal de inconstitucionalidad de las normas locales, si como consecuencia del apartamiento de éstas frente a la legislación nacional sustantiva —sea de Derecho privado o de Derecho público, como ocurre con el Derecho penal tributario— se diere la colisión entre ella y una ley local irrazonable en su aplicación al caso y violatoria de declaraciones y derechos constitucionales” (v. “La autonomía del Derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial”, ps. 27 y ss., en particular ps. 60 a 62, en *Temas de Derecho tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982)...” [del voto del Dr. CASÁS en el fallo del Tribunal Superior de la ciudad de Buenos Aires, citado].

## V. CONCLUSIONES

1. Creo que la norma examinada contenida en el CCyC nada tiene que hacer allí, porque las competencias locales devienen de la Constitución y no necesitan de la autorización de leyes del Congreso para ser ejercidas. A su vez, el Congreso no puede atribuirles competencias de las que no disponen según la Constitución.

2. Los límites a la potestad de establecer plazos de prescripción liberatoria en materia de tributos para las provincias y municipalidades devienen igualmente de la Constitución general bajo los principios que dejo enunciados, que imperan y resultan exigibles, como garantías para los contribuyentes, en los cuatro niveles de gobierno.

3. El Congreso de la Nación en estos últimos meses ha conmovido profundamente una determinada y generalizada interpretación de la atribución de códigos –artículo 75 (12), C.N.- que ha tenido proyecciones legislativas. Así, en dos notas<sup>20</sup> publicadas en el portal elDial.com y en el sitio on line de Rubinzal-Culzoni me he referido, por ejemplo, a la reforma introducida en el artículo 71 del Código Penal y a los numerosos institutos que regula el nuevo Código Procesal Penal “de la Nación” que se consideraban del derecho de fondo. Esta norma del CCyC, más allá del acierto de su inclusión, refuerza la interpretación que limita esa atribución. Ya numerosos autores habían señalado la inconstitucionalidad de legislar en el Código Penal la acción –artículo 71-, entendiendo su naturaleza procesal como lo hizo TEJEDOR en su Proyecto –que, según se sabe, rigió en las provincias hasta la sanción por el Congreso de la ley 1920-.

Transitamos sin duda una *relectura* de los artículos 75 (12), 121 y 126, C. N.<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> V. HEREDIA, J. R., “EL NUEVO CÓDIGO PROCESAL PENAL DE “LA NACIÓN - CONVALIDACIÓN DE LAS REFORMAS LOCALES “, escrita en 1/03/2015, y “EL NUEVO CÓDIGO PROCESAL PENAL DE LA ‘NACIÓN’ Y LA POSTURA DEL CONGRESO RESPECTO DEL ALCANCE DE SUS FACULTADES [ARTÍCULO 75 (12), C. N.]” escrita en 1/07/2015.

<sup>21</sup> Recordé en trabajos anteriores que MITRE, en el debate sobre el jurado sucedido en el Senado en 1870, sugirió a los juristas estudiar mejor esa atribución [se refería al entonces artículo 67, incluso 11 (C. N., ref. 1860)].