

**Tribunal:** Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires(TSCiudadAutonomadeBuenosAires)  

**Fecha:** 17/11/2003

**Partes:** **Sociedad Italiana** de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: **Sociedad Italiana** de Beneficiencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro

**Publicado en:** LA LEY 2004-D, 270 - ED 26/12/2003, 7 - PET 2004(mayo-300), 2, con nota de Gladys V. Vidal

#### HECHOS:

La Cámara de apelaciones rechazó el recurso de apelación interpuesto por una sociedad de beneficencia contra la determinación de oficio efectuada por la Dirección General de Rentas respecto de lo adeudado en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos. Ante ello, la actora interpuso un recurso de inconstitucionalidad, cuya desestimación motivó la queja. Mediante tales recursos cuestionó el plazo de prescripción aplicado por la Cámara respecto de la obligación tributaria y el interés resarcitorio aplicado. El Tribunal Superior admite parcialmente la queja y rechaza el recurso de inconstitucionalidad.

#### SUMARIOS:

No carece de razonabilidad que el art. 1° de la ley 19.489 (Adla, XXXII-A, 113) - vigente al devengarse el impuesto cuestionado- al fijar los plazos de prescripción de las acciones y poderes de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de impuestos, haya otorgado distinto tratamiento al contribuyente inscripto del no inscripto, pues se trata de situaciones distintas en tanto la determinación de la situación tributaria de quien no ha ingresado sus datos requiere de un despliegue de actividad mayor que el necesario para establecer la situación de quien lo ha hecho (del voto de la doctora Conde).

Abrir Jurisprudencia y Doctrina Vinculada Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

-----

#### JURISPRUDENCIA VINCULADA (\*)

#### CORTE SUPREMA

en "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra", 30/09/2003, LA LEY, 13/11/2003, 6 - IMP, 2003-21, 79 - DJ, 2003-3, 605 - PET, 2003 (noviembre-288), 5, con nota de Silvana Coronello, revocó la sentencia de Cámara que en materia de prescripción de tributos municipales consideró aplicables las normas locales en lugar del art. 4027, inc. 3° del Cód. Civil, pues concluyó que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

-----

(\*) Información a la época del fallo

-----

Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación previsto en el art. 75 inc. 2° de la Constitución Nacional, y dentro del ejercicio de tales potestades es lógico que pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad (del voto de la doctora Conde).

Abrir Jurisprudencia y Doctrina Vinculada Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

---

## JURISPRUDENCIA VINCULADA (\*)

### CORTE SUPREMA

en "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra", 30/09/2003, LA LEY, 13/11/2003, 6 - IMP, 2003-21, 79 - DJ, 2003-3, 605 - PET, 2003 (noviembre-288), 5, con nota de Silvina Coronello, revocó la sentencia de Cámara que en materia de prescripción de tributos municipales consideró aplicables las normas locales en lugar del art. 4027, inc. 3° del Cód. Civil, pues concluyó que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

---

(\*) Información a la época del fallo

---

Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

La interpretación realizada por la Cámara de apelaciones sobre los presupuestos de exigibilidad del interés del art. 43 de la ordenanza fiscal de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires -año 1988- y del art. 509 del Cód. Civil -en el caso, la sentencia consideró que la aplicación de dicho interés no requiere la existencia de culpa en el cumplimiento de la obligación tributaria-, configura una cuestión ajena al recurso de inconstitucionalidad, pues se trata de un debate sobre normas de derecho común y en ningún momento se llega a apreciar la violación de la Constitución Nacional (del voto de la doctora Conde).

Es improcedente el recurso de inconstitucionalidad por el cual se controvierte el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias fijado en la ley 19.489 (Adla, XXXII-A, 113) para el caso en que el contribuyente no se encuentre inscripto en los registros fiscales y se pretende la aplicación del art. 4027 inc. 3° del Cód. Civil, pues el Congreso de la Nación actuando como legislatura local agregó el régimen de prescripción de los

tributos, que está vigente y es aplicable ya sea por constituir la legislación mas moderna o por ser legislación especial para una determinada área del derecho (del voto del doctor Maier).

Abrir Jurisprudencia y Doctrina Vinculada Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

---

## JURISPRUDENCIA VINCULADA (\*)

### CORTE SUPREMA

en "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra", 30/09/2003, LA LEY, 13/11/2003, 6 - IMP, 2003-21, 79 - DJ, 2003-3, 605 - PET, 2003 (noviembre-288), 5, con nota de Silvina Coronello, revocó la sentencia de Cámara que en materia de prescripción de tributos municipales consideró aplicables las normas locales en lugar del art. 4027, inc. 3° del Cód. Civil, pues concluyó que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

---

(\*) Información a la época del fallo

---

Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

La decisión acerca de si la mora es o no imputable al contribuyente, quien reclama la operatividad del art. 509 del Cód. Civil en materia de obligaciones tributarias, configura una cuestión de hecho y prueba ajena al recurso de inconstitucionalidad (del voto del doctor Maier).

En materia tributaria, la regulación de la prescripción no parece que pueda escindirse del sistema de recaudación, dado el tipo de obligaciones de que se trata, directamente implicadas en el sostenimiento básico del Estado, sus funciones y el cumplimiento de sus deberes (del voto de la doctora Ruiz).

Abrir Jurisprudencia y Doctrina Vinculada Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

---

## JURISPRUDENCIA VINCULADA (\*)

### CORTE SUPREMA

en "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra", 30/09/2003, LA LEY, 13/11/2003, 6 - IMP, 2003-21, 79 - DJ, 2003-3, 605 - PET, 2003 (noviembre-288), 5, con nota de Silvina Coronello, revocó la sentencia de Cámara que en materia de prescripción de tributos municipales consideró aplicables las normas locales en lugar del art. 4027, inc. 3° del Cód. Civil, pues concluyó que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

---

(\*) Información a la época del fallo

---

Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

Los estados locales son los que deben decidir en qué plazos y bajo qué circunstancias prescribe una obligación tributaria, lo que contribuye a establecer una política tributaria previsible y efectivamente autónoma, pues si los plazos de prescripción son ordenados y modificados por el legislador federal, el sistema de recaudación tributario deja de ser local al quedar sujeto a las decisiones de un poder ajeno (del voto de la doctora Ruiz).  
Abrir Jurisprudencia y Doctrina Vinculada Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

---

JURISPRUDENCIA VINCULADA (\*)

CORTE SUPREMA

en "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra", 30/09/2003, LA LEY, 13/11/2003, 6 - IMP, 2003-21, 79 - DJ, 2003-3, 605 - PET, 2003 (noviembre-288), 5, con nota de Silvina Coronello, revocó la sentencia de Cámara que en materia de prescripción de tributos municipales consideró aplicables las normas locales en lugar del art. 4027, inc. 3° del Cód. Civil, pues concluyó que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

---

(\*) Información a la época del fallo

---

Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

Cabe rechazar la aplicación del art. 4027 inc. 3° del Cód. Civil para las obligaciones tributarias, toda vez que la legislación aplicable al devengarse el impuesto que se controvierte, era el art. 1 inc. b) de la ley 19.489 (Adla, XXXII-A, 113) que preveía para

los contribuyentes no inscriptos un plazo decenal, siendo inaplicables las normas del Código Civil porque la autonomía dogmática del derecho tributario es predicable tanto en el orden federal como local (del voto del doctor Casás).

Abrir Jurisprudencia y Doctrina Vinculada Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

---

## JURISPRUDENCIA VINCULADA (\*)

### CORTE SUPREMA

en "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra", 30/09/2003, LA LEY, 13/11/2003, 6 - IMP, 2003-21, 79 - DJ, 2003-3, 605 - PET, 2003 (noviembre-288), 5, con nota de Silvina Coronello, revocó la sentencia de Cámara que en materia de prescripción de tributos municipales consideró aplicables las normas locales en lugar del art. 4027, inc. 3° del Cód. Civil, pues concluyó que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

---

(\*) Información a la época del fallo

---

Cerrar Jurisprudencia y Doctrina Vinculada

Las disposiciones del art. 509 del Cód. Civil configuran una regulación de derecho privado inaplicable e insuficiente para enervar la validez constitucional del art. 43 de la ordenanza fiscal de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, año 1988 (del voto del doctor Casás).

### TEXTO COMPLETO:

Buenos Aires, noviembre 17 de 2003.

### Resulta:

1. La Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires dictó, el 29 de diciembre de 1999, la resolución 4569-DGR-99, por la que determinó de oficio el monto adeudado por la Sociedad Italiana de Beneficencia en concepto de impuesto a los ingresos brutos correspondiente al período fiscal 1988, 12 anticipo mensual (fs. 139/141 de los autos principales).

La Sociedad Italiana de Beneficencia interpuso recurso de reconsideración contra la resolución mencionada (fs. 151/152), y a raíz de ello la Dirección General de Rentas

dictó, con fecha 29 de mayo de 2000, la resolución 1881-DGR-2000 (fs. 158), que ratificó la determinación de oficio practicada.

Dicha entidad interpuso recurso de apelación ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires (fs. 162 de los autos principales), en los términos del art. 106 ter del Cód. Fiscal -ley 150 con las modificaciones introducidas por la ley 322-, contra la resolución 1881-DGR-2000, lo que motivó el dictado -por parte de la sala II- de la sentencia de fecha 20 de julio de 2000 (fs. 261/262), que decidió hacer lugar al recurso de apelación y revocar la resolución recurrida, basándose en que la Sociedad Italiana de Beneficencia se encontraba exenta del pago de impuesto a los ingresos brutos.

El Gobierno interpuso recurso de inconstitucionalidad contra esa sentencia (fs. 267/281), el cual fue declarado inadmisibles por la sala II (fs. 291), lo que motivó la interposición de una queja. Este tribunal dictó sentencia el 26 de marzo de 2002 (cuya copia obra a fs. 298/316), por la que hizo lugar a los recursos de queja e inconstitucionalidad interpuestos por el GCBA, revocó la sentencia recurrida y dispuso que la sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires dictara un nuevo pronunciamiento -ajustado a las pautas establecidas- que comprendiera la totalidad de las cuestiones planteadas en el recurso de apelación que trajera el debate a sede judicial.

2. La sala I de la Cámara Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires dictó tal sentencia con fecha 22 de octubre de 2002 (fs. 326/331), y en ella rechazó el recurso de apelación interpuesto por la Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires contra la resolución 1881-DGR-2000.

La entidad interpuso contra esa decisión un recurso de inconstitucionalidad (fs. 337/347), que fue contestado por la Ciudad (fs. 352/360)) y desestimado por el tribunal a quo (fs. 362) lo que motivó la interposición de la presente queja (fs. 22/28 del expte. N° 2192/03).

3. El fiscal general adjunto, en su dictamen de fs. 35/43, propició que se declare procedente la queja y se rechace el recurso de inconstitucionalidad interpuesto.

Fundamentos:

La doctora Conde dijo:

I. El recurso de queja cumple con los requisitos extrínsecos de tiempo y forma de presentación (art. 33, ley 402).

II. La recurrente plantea, en los recursos de inconstitucionalidad y de queja, dos agravios que serán analizados por separado:

\* la sentencia aplica el plazo de prescripción decenal contemplado en la legislación local (art. 1 inc. b de la ley 19.489, y ley 150) en desmedro del plazo de prescripción quinquenal contemplado en la legislación nacional (art. 4027 inc. 3, Cód. Civil). Ello afectaría el principio de supremacía del ordenamiento jurídico federal tutelado por el

art. 31 de la Ley Magna, al desconocer la uniformidad y prevalencia de la legislación de fondo dispuesta por el art. 75 inc. 12 CN.

\* la sentencia considera que el interés resarcitorio regulado por el art. 43 de la Ordenanza Fiscal 1988 no requiere como presupuesto de exigibilidad la existencia de culpa en el incumplimiento de la obligación tributaria, y por ende no admite la invocación de falta de culpa o error excusable para eximirse del pago de los intereses. Ello se opondría a lo dispuesto por el art. 509 -último párrafo- del Cód. Civil, y de esta manera afectaría el principio de supremacía del ordenamiento jurídico federal y la uniformidad de la legislación de fondo.

III. En cuanto al planteo referido al plazo de prescripción aplicable, cabe destacar que desde el inicio la parte actora ha planteado que la regulación, por parte del legislador local, de plazos de prescripción en materia impositiva distintos a los previstos en el Código Civil, contraviene lo dispuesto en los arts. 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

a) Como cuestión liminar, vale destacar que la sentencia de Cámara cuestionada en autos determinó, en sus apartados V y VI (fs. 17 y 17 vta.), que la Sociedad Italiana de Beneficencia revestía el carácter de contribuyente no inscripto, y que su inscripción en el impuesto a los ingresos brutos fue efectuada de oficio a requerimiento del inspector actuante.

Ello no ha sido cuestionado por la recurrente en el recurso de inconstitucionalidad, y por ende ha quedado firme, lo que reviste indudable trascendencia a los efectos de determinar el plazo de prescripción aplicable.

b) Resulta conveniente realizar una breve reseña de las distintas normas jurídicas vinculadas a este debate.

El art. 1 de la ley 19.489, dictada en 1972 por el Gobierno Federal en calidad de legislador local para el ámbito de la Capital Federal, dispone que "Las acciones y poderes de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos y demás contribuciones integrantes de su régimen rentístico, prescriben: a) Por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos en los Registros Fiscales Municipales, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación de inscribirse o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación. b) Por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscriptos. La acción de repetición de los gravámenes a que se refiere el párrafo anterior prescribe por el transcurso de cinco años".

Los plazos de prescripción establecidos en dicha ley (vigente al momento de devengarse el impuesto controvertido) han sido recogidos por el Código Fiscal (actual art. 64) dictado por la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires, y mantenida en las sucesivas reformas correspondientes a los distintos períodos fiscales (leyes 150 -año 1999-, 322 -año 2000-, 541 -año 2001-, 745 -año 2002- y 1010 -año 2003-).

Por otra parte, el Código Civil establece en el art. 4027 que "Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: (...) 3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos".

Ahora bien, ¿qué plazo de prescripción debe aplicarse al caso? ¿El previsto en la legislación local o el contemplado en la legislación nacional?

c) Previo a dilucidar este interrogante, debemos adentrarnos en el análisis de las facultades impositivas de la Ciudad de Buenos Aires al momento de nacer la deuda impositiva reclamada.

Cabe diferenciar dos situaciones:

\* Antes de la reforma constitucional de 1994, el régimen jurídico de la obligación tributaria en la Ciudad de Buenos Aires era regulado por leyes dictadas por el Congreso de la Nación, actuando como legislador local en ejercicio de la facultad exclusiva otorgada por el antiguo art. 67 inc. 27 CN (actual art. 75 inc. 30), y por las Ordenanzas Fiscales y Tarifarias emanadas del Concejo Deliberante, órgano local a quien el Congreso Nacional le delegó facultades legislativas en dicha materia.

\* La reforma constitucional de 1994 consagró la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires, confiriéndole facultades propias de legislación, con la única limitación derivada de las disposiciones de una ley de garantías de los intereses del Estado Nacional (art. 129). Dicha ley 24.588, previó, expresamente, que la Ciudad -continuadora a todos los efectos de la Municipalidad de Buenos Aires- tendrá facultades propias de jurisdicción en materia tributaria local (art. 8). La Ciudad dictó luego su Constitución y en sus arts. 80 inc. 2° y 81 inc. 9, otorga a la Legislatura la potestad de legislar en materia fiscal y tributaria, con sujeción a los principios establecidos en el art. 51, competencia que ejerció al dictar el Código Fiscal -ley 150- y sus sucesivas modificaciones.

En lo que respecta a la temática que nos convoca, tanto el Congreso Nacional, en uso de sus antiguas facultades como legislador local (ley 19.489), como la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires (ley 150 y modificatorias), han regulado la prescripción de las acciones y poderes del hoy Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos y demás contribuciones integrantes de su sistema rentístico.

La naturaleza e importancia de las actividades económicas desarrolladas en el actual territorio de la Ciudad Autónoma ha requerido, desde antaño, la regulación de un sistema rentístico propio; lo que se configurara por medio de la acción del Congreso Nacional, cuando ejercía funciones de legislador local, y se continuara por el obrar de la Legislatura creada por el Estatuto que rige, desde el plano constitucional, la vida local.

De lo expuesto se infiere que la Ciudad de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación previsto en el art. 75 inc. 2°, de la Constitución Nacional. Aún cuando se intentara adoptar una postura restrictiva de la autonomía, ella no encontraría -en este punto- sustento ni siquiera en la ley 24.588 que, como se viera, reconoce expresamente el ejercicio por los órganos del gobierno local de las facultades tributarias a las que alude.



d) Dentro del ejercicio de las potestades tributarias autónomas es lógico que la normativa local pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad, entre otros factores.

La prescripción liberatoria extingue la acción del acreedor -a diferencia de la caducidad, que extingue el derecho- en virtud de su inactividad por el lapso fijado en la ley. Aparece, así como una excepción para repeler una acción por el solo hecho que el que la entabla ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere [conf. art. 3949, Cód. Civil]; su fundamento se encuentra en la seguridad jurídica que se deriva del hecho de que el deudor de una obligación no esté expuesto, sine die, a la acción del acreedor sobre su patrimonio.

No es un hecho menor que la defensa de prescripción deba ser expresamente planteada por el deudor y que, de no ser planteada, en una demanda iniciada una vez transcurrido su plazo, podrían concluir en un pronunciamiento condenatorio del deudor, porque no puede ser declarada de oficio; porque ello nos da una pauta de su estrecha vinculación con el ámbito legal adjetivo, que en su operatividad local no es resorte de las autoridades federales.

La regulación de la prescripción liberatoria por el Código Civil está, entonces, destinada a proyectarse sobre aspectos relativos a los efectos adjetivos de las relaciones sustantivas que ese cuerpo normativo contempla. Si tenemos en cuenta que las provincias no han delegado en el Gobierno Federal el dictado de los códigos de procedimientos, parece razonable pensar que el legislador federal, al dictar las normas que constituyen la legislación común de la República, ha querido asegurarse -con criterio debatible desde el punto de vista constitucional- cierta homogeneidad en algún aspecto atinente a tal regulación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido, así, que "...la facultad del Congreso Nacional para dictar tales códigos comprende las de establecer las formalidades necesarias para hacer efectivos los derechos que reglamenta..." [CS, Fallos, 320:1345, consid. 7°].

Toda vez que esa regulación constituye un avance sobre las facultades inherentes a los estados que integran el sistema federal, debe considerársela limitada a las relaciones jurídicas establecidas con base en los cuerpos normativos mencionados en el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, aun cuando se parta de una relación jurídica de derecho público -v.gr. cuando se demanda un estado provincial por daños y perjuicios derivados de una relación de derecho público-. Pero es claro que no puede admitirse su aplicación en materias cuya regulación no ha sido delegada en el gobierno federal, como es la tributaria local.

Es importante destacar que, cuando en la norma constitucional citada 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' ..." -el destacado (la comilla simple) está ausente en el original-; 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.

Nada obsta a que la legislación común civil sea aplicada analógicamente en materia administrativa o tributaria, en defecto de una regulación específica; pues ello constituye una lógica práctica jurídica destinada a dar solución a cuestiones, problemas o casos que no se hallan regulados por un precepto concreto. Así, ante un supuesto de vacío legislativo -que no se verifica en el caso- podrían aplicarse supletoriamente los plazos de prescripción contemplados en el Código Civil, que regulan las relaciones entre acreedores y deudores en el ámbito del derecho privado, y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio (SC Buenos Aires, 18 de julio de 2001, "Sánchez, Adrián M. s/conc. prev. s/inc. de rev. por: Provincia de Buenos Aires", LA LEY, 2002-A, 437 y sigtes.); pero cualquier traslación e interpretación debe efectuarse con criterios analógicos, teniendo en consideración la naturaleza de los intereses involucrados; pues es claro que la percepción de tributos por el Estado es indispensable para la existencia del gobierno. No son pocas las oportunidades en las que la legislación tiene en especial consideración la naturaleza de las actividades del acreedor para conferirle facultades de las que no gozan otros créditos.

Una interpretación contraria, como la que postula el recurrente, implicaría limitar notoriamente al poder tributario local, que no podría ser ejercido con plenitud, si las provincias y la Ciudad de Buenos Aires debieran abstenerse de regular un aspecto trascendental cual es la prescripción de las acciones fiscales.

Los plazos de prescripción no se vinculan, necesariamente, con los efectos de la propia desidia de los gobiernos locales en el ejercicio de las acciones -confr. Considerando 7° del voto de la mayoría de la Corte Suprema de Justicia en la causa "Filcrosa S.A. s/quiebra s/inc. de verif. de Municipalidad de Avellaneda", del 30 de septiembre de 2003, al que me referiré nuevamente más adelante (La Ley, 2003/11/13, p. 6; IMP, Rev. 21/2003, p. 79; DJ, 2003-3-605; PET, nov./2003, núm. 288, p. 5)-. Siguiendo ese criterio, debemos entender que cuando el legislador federal fija un plazo de prescripción lo hace evaluando la propia desidia del Estado Nacional y debemos, entonces, preguntarnos ¿por qué quien elabora leyes en el ámbito nacional puede realizar tal juicio de valor y no pueden hacerlo los representantes del pueblo de una provincia o de esta Ciudad? Antes bien, debemos entender que organizaciones complejas como las gubernamentales atienden a procesos de toma de decisión y a necesidades operativas y de organización que, naturalmente, presentan un volumen y grado de dificultad de gestión que difiere notoriamente de un lugar del país a otro y de las relaciones entre los particulares; aspectos éstos que pueden ser valorados adecuadamente por los legisladores locales; quienes -con relación a aquellas materias no comprendidas en la delegación constitucional en el gobierno federal, v. gr. materia administrativa y tributaria- pueden establecer plazos de prescripción que se sujeten a pautas objetivas de razonabilidad, que no sean arbitrarios y que no constituyan una vía indirecta de afectación de los derechos de los habitantes; supuestos que no se verifican en la especie.

Si los plazos de prescripción del Código Civil deben ser necesariamente aplicados, el propio legislador federal no podría fijar otros en las normas tributarias que dicta, una de las cuales motivara el trámite de este proceso.

e) Con relación al criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes invocados pro la recurrente, corresponde efectuar algunas consideraciones:

En el caso "Liebig's Extract of Meat Company Ltd. S.A. c. Provincia de Entre Ríos s/repetición", del 7 de febrero de 1972 (Fallos 281:20) el máximo tribunal consideró, con cita de diversos precedentes, que una ley local que establecía un plazo de prescripción de la acción de repetición -se trataba de la repetición de impuestos provinciales reputados de inconstitucionales- no podía derogar las leyes sustantivas dictadas por el Congreso porque ello importaba un avance sobre facultades exclusivas de la Nación; por lo que estableció que el plazo aplicable al cómputo de la prescripción era el decenal del art. 4023 del Código. Al respecto, cabe señalar que también ha sostenido el máximo tribunal que no contrariaba las disposiciones del antiguo art. 67 inc. 11 de la Constitución Nacional una norma de la Provincia del Tucumán que establecía plazos de prescripción en materia previsional, pues "...resulta indiscutible el poder de los estados provinciales, fundado en los artículos 104 y 105 de la Ley Fundamental, de establecer regímenes de seguridad social para los agentes de su administración pública [Fallos 242:141; doctrina de Fallos 286:187 y 289:238 y dictamen del señor Procurador General en Fallos 302:721]" [CS, Fallos 312:1340]; de lo que se puede inferir, sin esfuerzo, que no existe un criterio absoluto en orden a la aplicación de los plazos de prescripción previstos en el Código Civil a todas las relaciones jurídicas.

En "Sandoval, Héctor c. Provincia de Neuquén", del 8 de julio de 1997 (Fallos 320:1344 -La Ley, 1998-C, 404-), se trató de un reclamo de daños y perjuicios efectuado por un empleado público y no del cobro de un crédito fiscal, por lo que también debía la cuestión resolverse sobre la base de lo dispuesto en el Código Civil.

En "Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c. Puerto Blanco S.A.", el 18 de febrero de 1992 (Fallos 315:49) -se trataba, también, de una cuestión de prescripción de la acción fiscal para exigir el cobro del impuesto a los ingresos brutos-, la Corte consideró aplicable al caso la ley 19.489, que el recurrente considera inconstitucional.

f) Al pronunciarse en los autos "Filcrosa" -supra mencionados- una causa en la que se había rechazado la defensa de prescripción opuesta por la sindicatura de la fallida con relación al crédito por tasas municipales verificado por la comuna de Avellaneda, invocando diversos precedentes, la mayoría del máximo tribunal consideró que las provincias carecen de facultades para establecer normas que se aparten de lo regulado en el Código Civil, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local. Tal criterio mayoritario discrepa con lo sostenido más arriba respecto de la naturaleza del instituto de la prescripción liberatoria y de sus proyecciones en ámbitos rituales no delegados por las Provincias en el Estado Federal. Por otra parte, de su lectura se desprende que el voto mayoritario ha soslayado tal aspecto relevante de la cuestión.

En ese mismo fallo, el voto minoritario de los jueces Petracchi y Maqueda determinó que "...cabe asimismo advertir que la ley nacional aplicable en materia de tasas fija en diez años el plazo de prescripción para esa clase de obligaciones (ver disidencia de los jueces Petracchi y Barra en Fallos: 313:1366). Cuando la legislación nacional modifica el plazo común fijado en el Código Civil, modificándolo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole" [conf. consid. 14]. Si los plazos de prescripción previstos en el Código Civil rigen para todos los sujetos de derecho,

incluyendo los mencionados en el inc. 1° del art. 33 de ese cuerpo normativo, la circunstancia a la que aluden los ministros que suscribieran este voto -objetivamente verificable, por cierto- denuncia la existencia de una norma que no respeta tal premisa, lo que llevaría a concluir que el legislador incurrió en una anomalía sistémica y -por ende- que actuó con inconsecuencia; conclusión a la que no arribaríamos de sostener que los plazos del Código Civil no rigen, directamente, en materias que no son de derecho común a todo el país, distintas de las reguladas por ese cuerpo legal. Tal circunstancia concurre a demostrar la corrección de la solución que se propicia.

Con relación a lo destacado en el párrafo anterior, es adecuado señalar que en el orden federal han existido muchas normas que fijaron plazos de prescripción específicos en materia tributaria. Así, por ejemplo, encontramos el dec. 14.341/46; las leyes 11.683 y 11.585; la ley 14.393, de 1954, que pautó un plazo de cinco años para el cómputo de la acción de repetición de tributos y aún el dec.-ley 23.598/56 que llegó a establecer, en su art. 5°, la imprescriptibilidad del impuesto y multa respecto de contribuyentes no inscritos, disposición que fuera dejada sin efecto por la ley 15.273, de 1960.

Como ya lo sostuve en esta causa, en oportunidad del dictado de la sentencia de fecha 26 de marzo de 2002, lo relativo al alcance que cabe asignar a las normas tributarias implicadas en el caso es una cuestión de "derecho local", al que no cabe, sin más, aplicar los precedentes de la Corte Suprema de Justicia, ya que sólo en materia federal la doctrina que establecen sus sentencias constituye una directiva a la que deben conformar sus decisiones los jueces de las instancias inferiores, ("in re" "Cerámica San Lorenzo", Fallos 307:1094, sentencia del 4 de julio de 1985 -La Ley, 1986-A, 179-) y, en todo caso, nada impide sostener un criterio distinto cuando se exponen fundamentos que no fueron considerados y que se consideran válidos para llegar a diferente conclusión (Fallos 304:900).

Aun cuando se sostenga que el límite de las potestades fiscales de las Provincias y de esta Ciudad está determinado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional [CS, Fallos 304:163 y 316:2182, entre otros], tal circunstancia no se verifica en la cuestión sometida a estudio de este Tribunal, pues la propia norma que se impugna emanó del Congreso Nacional, que en la ocasión actuó en su antiguo rol de legislador local, y coincide en sus términos con otras disposiciones tributarias dictadas en el ámbito legislativo federal, a las que se hiciera referencia supra.

g) No carece de razonabilidad que la legislación local otorgue distinto tratamiento al contribuyente inscripto de quien no se ha inscripto en los registros fiscales, tal como lo hace la legislación nacional; pues la situación de uno y otro no pueden considerarse equiparadas en términos de igualdad. Es claro que para el gobierno local la determinación de la situación tributaria de quien no ha ingresado sus datos en el registro requiere de un despliegue de actividad mayor que el necesario para establecer la situación de quien sí los ha ingresado y ha proporcionado información a las bases de datos oficiales. Por ello es razonable que el plazo de prescripción de la acción tributaria respecto de aquél sea mayor que el fijado para demandar a éste.

En mérito a lo expuesto, debe confirmarse la sentencia de Cámara, en cuanto determina la aplicación al caso del plazo de prescripción decenal contemplado en el art. 1 inc. b de la ley 19.489.

IV. También se agravia la recurrente de la interpretación realizada por la Cámara sobre los presupuestos de exigibilidad del interés previsto en el art. 43 de la Ordenanza Fiscal de 1988.

En este aspecto, la queja debe ser rechazada, ya que reitera los defectos que ya contenía el recurso de inconstitucionalidad, pues en ninguna de las dos ocasiones se ha logrado exponer fundadamente un caso constitucional, conforme lo requiere el art. 27 de la ley 402.

En efecto, la interpretación de normas de derecho común, en el caso la correcta inteligencia del art. 43 Ordenanza Fiscal 1988 y el art. 509 -último párrafo- del Cód. Civil, constituye una cuestión propia de los jueces de la causa, y por regla ajena al control de esta instancia extraordinaria.

La circunstancia de que la recurrente discrepe con la interpretación de dichas normas por parte de la Cámara, y exponga fallos judiciales en sustento de su posición, no significa que la sentencia -más allá de su acierto o error- desconozca principios o normas constitucionales. De lo que se trata, entonces, es de un debate sobre normas de derecho común, pero en ningún momento se llega a apreciar la violación de la Constitución Nacional o de la Ciudad de Buenos Aires.

Por ello, de conformidad a lo dictaminado por el fiscal general, voto en el sentido expuesto, por el que se admite parcialmente la queja planteada y se rechaza el recurso de inconstitucionalidad articulado con relación a la cuestión relativa al plazo de prescripción considerado por el tribunal a quo. Las costas se imponen por su orden, en atención a que la parte pudo considerarse con derecho a recurrir.

El doctor Maier dijo:

I. 1. El recurso de queja interpuesto por la sociedad impugnante (fs. 22/28 y 44 de autos) ha sido deducido en forma debida y en tiempo oportuno (LPTSJ, 33).

Por lo demás, la sentencia dictada por la sala I de la Cámara Contencioso-Administrativo y Tributario (fs. 15/20 del expediente de la queja), controvertida por el recurso, resulta ser una decisión definitiva en tanto es dictada por el tribunal superior de mérito de la causa, que se pronunció sobre la cuestión ventilada en el pleito.

2. La recurrente sostiene que la Cámara desestimó (fs. 362 y vta., autos principales) su recurso por inconstitucionalidad (interpuesto a fs. 337/347, autos principales), sin tomar a su cargo los agravios y argumentos allí formulados contra la sentencia atacada, en tanto rechazaba la defensa de prescripción y definía el presupuesto del interés previsto para el caso de mora en el art. 43 de la Ordenanza Fiscal de 1988. La recurrente sostenía que, en ambas cuestiones, la aplicación de los plazos de prescripción y del interés por mora, la Cámara había interpretado o aplicado la legislación local en contravención con la supremacía de la legislación nacional establecida constitucionalmente (CN, 31, 75, inc. 12 y 126).

3. Ambos motivos en los que la sociedad recurrente funda la injusticia de la sentencia que la perjudica no parecen idénticos o, si se quiere, no están situados en el mismo nivel, según el propio escrito del recurrente.

a). En tanto se controvierte a los plazos de prescripción fijados por la legislación local, más extensos en uno de los supuestos (falta de inscripción como contribuyente), pues se pretende la aplicación del plazo de prescripción quinquenal que fija el art. 4027 inc. 3, del CC, más breve que el anterior, parece existir un caso constitucional, cualquiera que sea la solución correcta del agravio, ya que las provincias han delegado (CN, 75, inc. 12) la legislación material común, en este caso el CC, en el Congreso de la Nación, con lo cual han cedido su competencia legislativa originaria y ordinaria en esta materia (CN, 126). La CN, 31, sólo indirectamente regula este caso, en su interpretación más amplia, pues, obsérvese, no se trata de derecho federal, sino, antes bien, de derecho común cedido a la legislación general del Congreso de la República, por razones políticas diferentes a las que establecieron, en la misma Constitución, las materias exclusivamente federales. El texto del inc. 12, del art. 75, CN, aclara suficientemente aquello que acabamos de decir. Pero tanto si se utiliza como si no se utiliza el art. 31 de la CN la pretensión del recurrente es admisible porque, en su interpretación, plantea una verdadera contradicción -referente a la competencia legislativa de órganos nacionales y locales- entre la ley aplicada y la CN. La queja es, entonces, procedente según su motivo.

b). No sucede lo mismo con el agravio referido al interés. El recurrente reclama por la operatividad del art. 509 del CC. Pero el caso es que, en primer lugar, la decisión acerca de si la mora le es imputable o no le es imputable al deudor recurrente se trata de una cuestión de hecho y prueba, aspecto al cual el tribunal no puede ingresar por medio del recurso de inconstitucionalidad (LPTSJ, 27); es más, se trata de una cuestión de hecho y prueba que la ley coloca a cargo del deudor recurrente (CC, 509, IV). Por esta razón, pero también porque se trata tan sólo de derecho común, que no colide con legislación constitucional alguna, ni siquiera en la interpretación del recurrente -no menciona aquí el art. 75, inc. 12, de la CN-, todo se resume en una discrepancia del demandado con la sentencia dictada, desde el punto de vista de la apreciación de los elementos de prueba para fijar un hecho o, si se quiere, de la interpretación de la ley común aplicable para atribuir a alguien un hecho y una consecuencia jurídica. Este agravio, por lo tanto, no es susceptible del recurso intentado y, parcialmente, la queja debe ser rechazada.

II. 1. Sin embargo, el caso constitucional establecido en el primer motivo de queja es más aparente que real. Para fundar esta afirmación no discutiré ahora cierta jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -a mi juicio, inaceptable en el sistema jurídico argentino-, reiterada actualmente en el caso "Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf ("Síndico en la causa Filcrosa S. A. s/quiebra s/inc. de verif. de la municipalidad de Avellaneda)", fallo del 30/09/2003; por lo contrario aceptaré, aunque más no sea provisionalmente, para demostrar que éste es un caso intrascendente, la afirmación de que son los plazos de prescripción regulados por el Congreso de la Nación aquellos vigentes para los deberes tributarios.

Lo cierto es que el Congreso de la Nación se ha pronunciado ya hace tiempo acerca de los plazos de prescripción de "Las acciones del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos..." (art. 56, ley 11.683, t. o. al 13/07/1998, B. O. 20/07/1998; y, antes aún, art. 1º, ley 11.585 para los restantes impuestos nacionales, tasas y contribuciones

de mejoras, no incluidos en la ley 11.683) y que la ley 19.489, dictada también por la autoridad nacional, pero ésta vez como legislatura local (entonces art. 67 inc. 27, CN), para la entonces Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires, coincidió exactamente con la determinación del Congreso de la Nación como poder legislativo nacional, al fijar los mismos plazos de prescripción aplicados en la sentencia (10 y 5 años) y por las mismas razones y presupuestos que estableció el legislador nacional (según que el contribuyente esté inscripto o no se haya inscripto como tal). De tal manera, si el CC no se ha pronunciado expresamente acerca del plazo de prescripción de los impuestos, el Congreso de la Nación ha venido a agregar el régimen de prescripción de los tributos y resulta indiferente el libro o la carpeta en la cual haya incluido la norma (en este caso una ley especial) para que esa regla esté vigente y aún sea aplicable en lugar de las reglas comunes del CC, ya por razón de constituir legislación más moderna ("lex posterior") o por la más atendible razón de ser especial para una determinada área del Derecho ("lex specialis").

Bajo el enfoque de la identidad del órgano emisor de las normas nacionales y locales, se debe señalar nuevamente -ahora-, que el poder legislativo nacional ejercía esa función exclusiva sobre todo el territorio de la capital de la República -esto es, la ciudad de Buenos Aires-, como legislatura local, y fue precisamente durante ese lapso, que abarcó el año 1988, que transcurrió el período fiscal que motiva la obligación de pago del gravamen que hoy tratamos, es decir, cuando se instaló en cabeza de un único legislador una disposición constitucional común, circunstancia que evita la posibilidad de argumentar una contradicción de tal índole en la obra de ese órgano: en todo caso, el poder legislativo nacional pudo haberse equivocado sólo en el libro de leyes al cual adherir la regla estudiada o en el alcance territorial de su vigencia. De todos modos, como fue demostrado, la legislación nacional y la local coinciden en el punto.

Nuevamente, por razones de identidad -valorada ahora en sentido material y no subjetivo- resultaría improductivo denunciar como irrazonables los plazos de prescripción vigentes en la ciudad en materia impositiva que sólo reproducen los términos contemplados en normas nacionales ya citadas. Para que un planteo tal, que no se formuló en este caso, pudiera tener éxito debería progresar primero la imputación en relación con los plazos nacionales. Mientras subsista la identidad mencionada el argumento no es viable.

2. Lo argumentado bastaría para tornar intrascendente el caso, que no revela, al menos hasta el momento, discrepancia alguna entre la legislación nacional y la local (en la sentencia mencionada de la CSJN, voto de los jueces Petracchi y Maqueda), más aún si se repara en que la legislación provincial más conocida también coincide con estos plazos y con este modo de regular la prescripción tributaria.

Pero, 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 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 Cód. 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.

3. 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 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 sus 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).

4. Todo ello me convence acerca del rechazo del recurso de inconstitucionalidad en la parte que contiene la apertura de ese recurso por triunfo de la queja. La parte dispositiva debe versar, entonces: a) rechazar parcialmente la queja respecto del motivo centrado en los intereses de la deuda tributaria, conforme se funda bajo el número I, 3, b, y hacer lugar al mismo recurso en todo lo referente al plazo de prescripción de la obligación tributaria y su cómputo, conforme se advierte bajo el número I, 3, a; y b) rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la demandada y admitido por el tribunal según el texto que inmediatamente antes precede.

Las costas pueden tolerarse por su orden, como lo propone y por los fundamentos del voto anterior.

La doctora Ruiz dijo:

1. El recurso de queja fue deducido en tiempo y reúne los requisitos para su tratamiento (art. 33, LPT). En efecto, el escrito presentado por la Sociedad Italiana de Beneficencia (a fs. 22/28) está debidamente fundado, es autosuficiente, y realiza con éxito una crítica del auto denegatorio del recurso de inconstitucionalidad.

2. El recurso de inconstitucionalidad cumple con los recaudos legales que hacen a su admisibilidad formal: se recurre una sentencia definitiva, emanada del tribunal superior de la causa, y se plantea un caso constitucional (art. 27, LPT). En relación con este último recaudo, sólo trataré el recurso respecto de dos agravios. El primero vinculado a la afectación de la supremacía constitucional (art. 31, CN) que se produciría, según argumenta la recurrente, a raíz del supuesto apartamiento de las normas nacionales (contenidas en los arts. 4027, inc. 3, 509 y 512, Cód. Civil) en que estaría incurriendo la Cámara. El segundo, asociado al eventual desconocimiento de los precedentes de la Corte que, según la Sociedad Italiana, le sería imputable a la sentencia que impugna.

El resto de los principios constitucionales mencionados por la recurrente (afectación del régimen de coparticipación y de delegación de poderes, arts. 75 inc. 2, y 126, CN), son meras invocaciones respecto de las cuales es aplicable la reiterada jurisprudencia del TSJ en virtud de la cual "la referencia ritual a derechos o principios constitucionales, si no se acredita precisa y fundadamente su cercenamiento, es insuficiente, ya que si bastara la simple invocación de un derecho o garantía de raigambre constitucional este Tribunal se vería convertido, de ordinario, en tercera instancia obligada de todos los pronunciamientos dictados por el Poder Judicial de la Ciudad" (cf. el tribunal "in re" "Carrefour Argentina S.A. s/rec. de queja", expte. N° 131/99, sentencia del 23/02/2000, en Constitución y Justicia [Fallos del TSJ], t. II, p. 20 y siguientes).

Sin embargo, anticipo que, por los fundamentos que desarrollaré en los apartados que siguen de este voto, coincido con la solución propuesta por mis colegas la jueza Conde y el juez Maier, en cuanto rechaza el recurso de inconstitucionalidad de fs. 3/13.

3. Comparto y hago míos los términos y fundamentos expuestos por el fiscal general adjunto al dictaminar a fs. 35/43, a los que agrego los argumentos que desarrollaré en los párrafos que siguen con el fin de analizar la sentencia dictada por la CSJN el 30 de

septiembre de 2003, "in re" "Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente", cuyo tratamiento fue omitido en el dictamen fiscal.

De los precedentes de la Corte que la recurrente cita, este es el único que guarda relación con los hechos, circunstancias y normas involucradas en este caso, que ahora el tribunal debe resolver.

4. No coincido con la hermenéutica plasmada por la Corte en el caso Filcrosa. El núcleo de mi discrepancia radica en los alcances reconocidos por el máximo tribunal federal a las autonomías locales en materia tributaria.

Está fuera de discusión que la creación de tributos locales integra el conjunto de competencias no delegadas por las provincias al Gobierno Nacional. Y, asimismo, que el constituyente federal de 1994 reconoció a la Ciudad -autónoma por voluntad de aquél- la misma facultad (conf. arts. 75, inc. 2; 121, 122, 123, 125 y 129, CN).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en Filcrosa ratifica precedentes (como se dijo, dictados en otro contexto fáctico y normativo) y reitera la tesis que invalida aquellas disposiciones contenidas en las legislaciones locales que al regular la prescripción se apartan de lo previsto en el Código Civil, aún cuando se refieran a cuestiones de derecho público local. Para la Corte las provincias carecen de atribuciones para legislar en esta materia puesto que "la prescripción nos es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general de derecho" (cf. consid. 6º, voto de los jueces Fayt, Moliné O'Connor y López). Y, en su razonamiento, esa calificación determina que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75 inc. 12, de la CN, éste fije no sólo los plazos de prescripción correspondientes a las materias comprendidas en dicha norma constitucional (civil, comercial, penal, minería, trabajo y seguridad social) sino, además, establezca un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía.

La jurisprudencia referida no da cuenta de cuáles son las notas que definen a un "instituto general del derecho" y, consecuentemente, no establece una pauta de razonabilidad que permita distinguir los supuestos que quedarían comprendidos y excluidos de la definición. Como la consecuencia de la inclusión es el reconocimiento de la competencia excluyente del legislador federal para las que entran en el campo semántico del concepto, tampoco hay ninguna pauta de razonabilidad que explique -y menos aún que justifique- dicha atribución.

5. Por otra parte, la Corte Suprema de Justicia afirma en el fallo citado, que la prescripción involucra aspectos típicamente ligados con el derecho de propiedad, cuya pertenencia al derecho de fondo nadie discute. Sin embargo, el argumento parece poco consistente. Por ejemplo, el instituto de la cosa juzgada, que también tiene vínculos, que nadie sensatamente negaría, con el derecho de propiedad, puede ser objeto de regulación válida por las legislaturas locales. Así, más allá de las disposiciones establecidas en el Código Civil (vg.: art. 715), las provincias regulan el sistema procesal (única o múltiples instancias) y las correspondientes vías recursivas y plazos para definir cuándo un asunto sometido a los tribunales locales pasa en autoridad de cosa juzgada o si existen recursos de revisión de tal autoridad. La prescripción, según la propia Corte, es un modo de extinguir las acciones. Con igual énfasis, podría sostenerse que la cosa juzgada es un modo de extinguir el derecho. ¿Cuál de las dos instituciones está más

relacionada con el derecho de propiedad: la que es disponible para las jurisdicciones locales (cosa juzgada) o la que -en el criterio de la Corte- no lo es (prescripción)?

En consonancia con el ejemplo mencionado, las normas locales que regulan las habilitaciones y clausuras de comercios no son ajenas, en ciertas situaciones, a la tutela o afectación del derecho de propiedad. Pese a lo cual, la potestad de las autonomías locales para ejercer el poder de policía en ámbitos como los indicados, no es objeto de debate en el sistema federal argentino.

Otro ejemplo significativo: en materia tributaria local el legislador de la jurisdicción define el hecho imponible, las alícuotas, los sujetos pasivos, las exenciones, los mínimos no imponibles, etcétera; aspectos todos vinculados con el derecho de propiedad.

En síntesis, la remisión al derecho de propiedad no resulta una guía constitucionalmente válida para ampliar o restringir el campo de la autonomía, como parece entenderlo la CSJN.

6. En otro orden, la Corte añade -refiriéndose a la prescripción- que no se advierte cuál sería el motivo para presumir que, al dictar la Constitución Nacional, las provincias hayan considerado como un presupuesto necesario de sus respectivas autonomías, la posibilidad de evaluar los efectos de la propia desidia, que la prescripción lleva implícita. En este punto quiero señalar que:

a. En materia de tributos, la regulación de la prescripción no parece que pueda escindirse del sistema de recaudación tributaria, dado el tipo de obligaciones de que se trata, directamente implicadas en el sostenimiento básico del Estado, sus funciones y el cumplimiento de sus deberes (vg.: art. 2.1, PIDESCA). La prescripción liberatoria disminuye la incertidumbre del sistema jurídico, fija con certeza el tiempo en el que puede ser reclamado el cumplimiento de la obligación, luego del cual, el supuesto deudor puede oponerla como defensa.

b. No guarda coherencia, y contraría lo preceptuado por los artículos comprendidos en el título segundo de la segunda parte de la CN, que se reconozca a una unidad federal autónoma el derecho a darse sus propias instituciones y a regirse por ellas (vg.: el sistema tributario local) y simultáneamente se someta a regulación externa (federal) una pieza clave de esas mismas instituciones (vg.: la prescripción en el régimen tributario local).

c. Los estados locales son los que deben decidir en qué plazos y bajo qué circunstancias prescribe una obligación tributaria, lo que contribuye a establecer una política tributaria previsible y efectivamente autónoma. Si los plazos de prescripción pueden ser ordenados y, por lo tanto, modificados por el legislador federal, no sólo la institución de la prescripción sino el sistema de recaudación tributario dejan de ser locales, en tanto quedan sujetos a las decisiones de un poder ajeno. Dado que, por mandato constitucional, el sistema tributario es tan variable como lo sea la legislación de cada estado local, ¿por qué habría que asegurar una ley común respecto de la prescripción? Esta intención 'unificadora' avasalla sin fundamento constitucional la autonomía de cada uno de los estados locales.

7. Por fin, es cuestionable una hermenéutica que transfiere, sin mediaciones, al ámbito del derecho público, el modo en que un instituto como la prescripción está reglado en un cuerpo normativo destinado a regir relaciones de derecho privado. Es claro que el modelo de federalismo de la Constitución Nacional no supone unidad de legislación, excepto en materias delegadas al estado federal. En lo que corresponde al funcionamiento de las autonomías locales, como lo es todo lo atinente al sistema tributario, el único límite es el respeto de los principios y derechos constitucionales, en el caso y como simples ejemplos, el principio de igualdad o el de no confiscatoriedad (art. 16 y 17, CN).

En síntesis, la prescripción puede ser regulada tanto por la legislación de fondo como por la legislación local. El criterio de distribución de competencia no puede construirse a partir de priorizar las normas del Código Civil sin atender al tipo de relaciones jurídicas involucradas. Como sostiene mi colega el juez Julio B. J. Maier en el apartado 1 de la primera parte de su voto, "el Congreso de la Nación se ha pronunciado ya hace tiempo acerca de los plazos de prescripción de 'Las acciones del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos...' (art. 56, ley 11.683, t. o. al 13/07/1998, B. O. 20/07/1998; y, antes aún, art. 1º, ley 11.585 para los restantes impuestos nacionales, tasas y contribuciones de mejoras, no incluidos en la ley 11.683)". También a través de "la ley n° 19.489, dictada también por la autoridad nacional, pero ésta vez como legislatura local (entonces art. 67, inc. 27, CN), para la entonces Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires". Los plazos fijados -y las razones y presupuestos en que se sustentan y diferencian- por el Congreso de la Nación como poder legislativo nacional, coinciden con los distintos plazos de prescripción contemplados en la norma que dictara en su carácter de legislador local, aplicados en la sentencia que se recurre (10 y 5 años, según el contribuyente esté o no inscripto).

8. Las costas pueden imponerse por su orden, como lo proponen mis colegas preopinantes.

Por las razones expuestas, voto por admitir la queja planteada y rechazar el recurso de inconstitucionalidad, con costas por su orden.

El doctor Casás dijo:

1. Intervención anterior de este Tribunal.

Con carácter previo a la consideración de las articulaciones recursivas que en este estado procesal nos convocan, es útil dejar constancia, para una mejor comprensión de los argumentos que fundarán mi voto, que en una anterior sentencia del Tribunal del 26 de marzo de 2002 (v. fs. 298/316 de los autos principales) se decidió, por mayoría, con mi voto disidente, revocar el pronunciamiento de la Cámara y declarar la improcedencia de una exención invocada por la Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires.

2. Admisibilidad formal de la queja y del recurso de inconstitucionalidad.

Dictada nueva sentencia por la Cámara del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario, en este caso con intervención de la sala I, la actora articuló recurso de queja por denegatoria del recurso de inconstitucionalidad. La queja, y la apelación extraordinaria a la que accede, cumplen con los requisitos comunes propios y formales

que estatuye la ley 402. Esto es: el pronunciamiento recurrido constituye sentencia definitiva emanada del superior tribunal de la causa, articula cuestiones constitucionales que guardan relación directa con prescripciones de tal índole, el decisorio es contrario a la pretensión del recurrente y la interposición de sendos recursos ha sido efectuada en los plazos rituales, contando con fundamentos suficientes en respaldo de sus agravios.

### 3. Los agravios.

Son dos las cuestiones articuladas que intentaré atender en mis consideraciones:

a) La relativa a la prescripción liberatoria aplicable, que según las pretensiones de la recurrente debe ser la quinquenal, contemplada en el derecho común (art. 4027 inc. 3°, Cód. Civil); y

b) La articulada en subsidio, pretendiendo la inaplicación de interés resarcitorio sobre la deuda impositiva, por entender, a todo evento, que el incumplimiento habría sido inculpable (por error excusable), lo que la eximiría de tal accesorio, a tenor de lo prescripto por el art. 509 del Cód. Civil.

### 4. El primero de los agravios: Aplicación de la prescripción liberatoria en base a las disposiciones del Código Civil.

Entrando en la consideración del primero de los tópicos propuestos, me afirmo en la convicción de que las articulaciones de la recurrente no pueden prosperar. Ello así, en tanto la legislación aplicable al momento de devengarse el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que aquí se controvierte, preveía para los contribuyentes no inscriptos la prescripción decenal (art. 1° inc. b, ley 19.489). En este aspecto, y más allá de los argumentos complementarios que desarrollaré seguidamente, adhiero al ilustrado voto y conclusiones de mi colega la doctora Ana María Conde.

Sin perjuicio de la decisión que anticipara, estimo del caso añadir las puntualizaciones que siguen.

### 5. Autonomía del Derecho tributario.

A la fecha resulta prácticamente pacífica la aceptación de la autonomía dogmática del Derecho tributario respecto del Derecho civil, su "sumisión esclavizante" (sic conf. Juan Carlos Luqui, "La obligación tributaria, parte primera: 'Ámbito jurídico-político de la obligación tributaria'", capítulo I, parágrafo II: "La cuestión de la autonomía", ps. 10 y sigtes., en particular p. 10, Depalma, Buenos Aires, 1989) pudo discutirse a comienzos del siglo XX, principalmente en Francia entre François Gèny ("Essais sur le droit fiscal" en Revue de Science et Législation Financière, 1928; y "Précis de Science et Législation Financière", Dalloz, Paris, 1951) y Louis Trotabas ("Finances Publiques", 2ª ed., Dalloz, Paris, 1967), como consecuencia de la entonces vigente preeminencia de los valores burgueses relativos a la libertad y al patrimonio individual que encontraban su mejor reducto en el Código Civil (conf. Sáinz de Bujanda, "Sistema de Derecho Financiero", t. I, volumen segundo: "Análisis estructural del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera", título II: "Divisiones del Derecho financiero", sección primera, capítulo IV: "Derecho tributario", parágrafo D: "Autonomía del Derecho tributario", subparágrafo b: "Derecho tributario y Derecho

privado", ps. 172 y sigtes., Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985).

Más aún, frente a la postulación autonomista de Trotabas, el profesor Gèny se vio en la necesidad de reconocer, cuanto menos, el particularismo del Derecho fiscal, en tanto la ley tiene siempre plena libertad para organizar la actividad financiera y derogar al derecho común (la polémica entre los dos juristas franceses traducida por el catedrático español Juan Ramallo Massanet puede consultarse, bajo el título "Derecho fiscal frente al Derecho civil", en la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, año 1973).

Poco tiempo después, reproducida la disputa entre dos tributaristas -Antonio Berliri (quien sostenía que el mundo del Derecho constituye una unidad y que el ordenamiento jurídico no puede desmembrarse en parcelas) y Ezio Vanoni (para quien los preceptos fiscales como normas jurídicas poseen una clara singularidad por su contenido que le permite separarse del universo, dotándose de conceptos y regulaciones propias)-, la cuestión alcanzó equilibrada síntesis en el pensamiento de otro profesor italiano Achile Donato Giannini, para quien el Derecho tributario es una rama que goza de autonomía calificadora dentro del ordenamiento jurídico en tanto puede dotar a los institutos por él utilizados del contenido que estime más apropiado, sin perjuicio de lo cual, a pesar de la apuntada potencialidad, siempre que utilice conceptos provenientes del resto del plexo jurídico, puede proceder de dos maneras: a) darle un contenido diverso, aclarándolo en forma expresa; y b) no decir nada, en cuyo caso se deberá entender que el Derecho tributario se ha valido de la significación de los conceptos y alcance de los institutos de la rama jurídica de origen (conf. Eusebio González García, "La interpretación de las leyes tributarias", capítulo III: "Autonomía calificadora del Derecho tributario", ps. 29 y sigtes., en particular p. 32, Aranzadi, Pamplona, 1997).

La postulación referida fue tempranamente receptada en estas latitudes, y así, 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).

Concretamente, dentro de la doctrina argentina, el temperamento autonomista, con matizaciones respecto a la extensión que se le brinda -comprendiendo el Derecho tributario e incluso abarcando al Derecho financiero- conforma la *communis opinio*, pudiendo citarse dentro de los autores que adscriben a dicha corriente a: Dino Jarach ("El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", 2ª ed., capítulo I: "El Derecho tributario sustantivo y su autonomía estructural", parágrafo 3: "El Derecho tributario sustantivo y su autonomía estructural frente al Derecho financiero y al Derecho administrativo; naturaleza del acto de determinación (accertamento)", ps. 19 y sigtes., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971); Carlos M. Giuliani Fonrouge ("Derecho financiero", 6ª ed., t. I, capítulo II: "Nociones generales de Derecho financiero", parágrafo 39: "Derecho financiero y Derecho privado", ps. 72 y sigtes., Depalma, Buenos Aires, 1997); Horacio A. García Belsunce ("La autonomía del Derecho tributario" en Estudios financieros, ps. 235 y sigtes., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966); Francisco Martínez ("Derecho tributario argentino", capítulo I: "La autonomía del Derecho tributario", ps. 17 y sigtes., Imprenta de la Universidad Nacional de Tucumán, Tucumán, 1956); y Manuel de Juano ("Curso de finanzas y Derecho tributario", Título I, capítulo VIII: "Relación del Derecho financiero con otras disciplinas", parágrafo 39: "Con el Derecho privado", ps. 91 y sigtes., Molachino, Rosario, 1963).

#### 6. La unidad de legislación común en el Congreso Constituyente de 1853.

El Congreso Constituyente de 1853, en su sesión del 28 de abril, escuchó la exposición del diputado por la provincia de Santiago del Estero José Benjamín Gorostiaga -miembro informante de la Comisión de Negocios Constitucionales- en lo referente a distintos incisos de la cláusula que enumeraba las atribuciones del Congreso federal. En tales circunstancias, el diputado por la provincia de Tucumán Salustiano Zavalía cuestionó, por afectar la autonomía provincial -"soberanía" (sic)- y la forma federal de gobierno que aseguraba la Constitución, la atribución 11 que se daba al Congreso (entonces inc. 11 del art. 64, hoy inc. 12 del art. 75) por la cual se lo habilitaba para dictar los Códigos para toda la Federación. Como respuesta, el diputado José Benjamín Gorostiaga señaló: "Que la mente de la Comisión en este artículo no era que el Gobierno federal hubiese de dictar leyes en el interior de las provincias, sino que el Congreso sancionase los Códigos Civil, Mineral, Penal y demás leyes generales para toda la Confederación"; agregando que "si se dejaba a cada provincia esta facultad, la legislación del país 'sería un inmenso laberinto' de donde resultarían males inconcebibles..." (el destacado en comilla simples -bastardillas en el original- ha sido añadido - Ravignani, Emilio, director de la obra: "Asambleas Constituyentes Argentinas seguidas de los textos Constitucionales, Legislativos y Pactos Interprovinciales que organizaron políticamente la Nación", tomo cuarto: "1827-1862", Instituto de Investigaciones Históricas de la Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad de Buenos Aires, Talleres S.A. Jacobo Peuser Ltda., Buenos Aires, 1937).

Es útil enfatizar que, más allá de la reformulación de la cláusula, que inicialmente disponía legislar en materia civil, comercial, mineral y penal, y dictar especialmente



leyes generales para toda la Confederación sobre ciudadanía y naturalización... (Proyecto de Constitución para la Confederación Argentina, que acompañó el Informe de la Comisión de Negocios Constitucionales -integrada por: Pedro Díaz Colodrero, Martín Zapata, Juan del Campillo, Manuel Leiva, Pedro Ferré, Juan María Gutiérrez, José Benjamín Gorostiaga- del 18 de abril de 1853, en Ravnani, Emilio, "Asambleas Constituyentes Argentinas...", ob. cit., tomo sexto, segunda parte: "1810-1898", ps. 779 y sigtes., en particular p. 785) y que pasó a disponer, más acotadamente, dictar los códigos civil, comercial, penal y de minería y especialmente leyes generales para toda la Confederación..., de todos modos, debió ser sometida a votación para ser aprobada por mayoría de sufragios, a diferencia de lo que ocurriera con gran parte de los artículos que resultaran sancionados por unanimidad.

#### 7. La autonomía del Derecho tributario local y la cláusula de los códigos en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Es inveterada la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido que no es objetable la facultad de las provincias -valor sobreentendido a partir de la Reforma Constitucional de 1994, también, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- de darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a su bienestar y propiedad, sin más limitación que las emanadas del art. 108 de la Constitución -texto histórico- (Fallos 7:373); siendo la creación de impuestos, elección de objetos imposables y formalidades de percepción del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades sobre este particular en sus respectivas jurisdicciones, tienen la propia amplitud de su poder legislativo (Fallos 105:273), porque entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña (Fallos 114:282).

De todos modos, en algunas familias de fallos el Alto Tribunal entendió que el Derecho tributario local debía subordinarse al Derecho de fondo o común, adscribiendo a una tesis civilista o iusprivatista en consonancia con lo previsto por los arts. 67 inc. 11 y 108 del Estatuto Fundamental (texto 1853-1860), al entender que los Códigos, y en particular el Civil, no habían sido dictados sólo para regir las relaciones de Derecho privado sino, también, para proyectar sus instituciones en forma preferente a toda la legislación local.

En tal orientación se inscribe la causa: "La sucesión de Doña Tomasa Vélez Sárfeld contra el Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de un impuesto" (Fallos 23:647), sentencia del 19 de noviembre de 1882. En dicho precedente, en fallo dividido, la mayoría entendió que el gravamen del 10% a favor del Consejo General de Educación de la Provincia de Buenos Aires, que pesaba sobre toda herencia o legado a favor de terceros extraños, importaba la creación de un Derecho sucesorio o legítima forzosa que el Código Civil (materia de legislación reservada al Congreso de la Nación) no había previsto y, por tanto, la norma impositiva local lo modificaba y ampliaba, resultando por demás evidente tal aserto en esa causa, ya que tratándose de una sucesión testamentaria deferida únicamente por la voluntad de la testadora, esa voluntad vino a ser de hecho coartada por la ley de la Provincia, al señalar a una décima parte de la herencia otro destino del que tuvo en vista el causante de la sucesión.

La doctrina descrita en el párrafo anterior tuvo una efímera vigencia y rápidamente fue revertida por los pronunciamientos posteriores de la Corte en los cuales se convalidó la validez constitucional de los impuestos a las herencias.

Posteriormente se registraron otros muchos pronunciamientos enrolados en la tesis iusprivatista sobre plazos de prescripción tributaria; graduación en el orden de los privilegios especiales o generales reconocidos a los créditos por tributos; criterios de radicación económica de los bienes a los fines del cobro del Impuesto Sucesorio; aplicación de las reglas del condominio contempladas en el Código Civil a los fines de la liquidación del Impuesto Inmobiliario con tarifa progresiva parcelaria; atribución de los bienes a los socios fallecidos en diversas sociedades comerciales, desestimando la existencia del ente ideal, a fin de la aplicación del Impuesto a las Herencias, etc.

El punto de inflexión, a partir de un voto en minoría, viene constituido por el leading case: "Atilio César Liberti - sucesión" (Fallos 235:571), sentencia del 10 de agosto de 1956. Allí el entonces presidente del Tribunal cimero, doctor Alfredo Orgaz, en lo que aquí interesa, sostuvo en su disidencia:

"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)".

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, 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" (el destacado en bastardillas no obra en el texto original).

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 c. 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. c. 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 c. Provincia de Entre Ríos" (Fallos 284:319), sentencia del 4 de diciembre de 1972 -tesis "iusprivatista-centralista"-.

A pesar de no tratar sobre el tema debatido en este contencioso, la causa: "Reig Vázquez Ger y Asociados c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (Fallos 314:458), sentencia del 14 de mayo de 1991, contiene ricos desarrollos que abonan la tesis iuspublicista-autonomista. 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".

8. La autonomía del Derecho tributario local y la Cláusula de los Códigos en la doctrina nacional.

Figuras consulares de la doctrina nacional han marcado el justo límite hasta donde puede proyectarse la Cláusula de los Códigos en materia de potestad tributaria normativa local.

Al respecto, el profesor Dino Jarach ha precisado una cuestión terminológica al reflexionar: "los Códigos de fondo son tales para el Derecho privado cuando se trata del Código Civil y del Código Comercial; y son de fondo en antítesis con los Códigos de Procedimiento que, en virtud de lo dispuesto por la Constitución, no son dictados por la Nación, sino por cada provincia. Pero estos Códigos no son de fondo para el Derecho tributario, que, a su vez, es un Derecho sustantivo y no un Derecho formal o procesal. Es Derecho sustantivo público". Para redondear sus conceptos, añade: "Aparte de la cuestión terminológica, el problema planteado es si la autonomía del Derecho tributario que se reconoce para el Derecho nacional no puede ser tal para el provincial. A mi juicio, éste es un error, y por una razón ... las provincias, cuando han delegado en la Nación la facultad de dictar los Códigos Civil y Comercial, no han querido delegar la de legislar en materia de facultades impositivas, ya que ella quedaba reservada a las provincias. Únicamente han delegado lo que expresamente establecieron. No hay en ningún momento una delegación expresa para que los Códigos Civil y Comercial legislen sobre la creación de las relaciones jurídicas tributarias y sobre elemento alguno de éstas..." (cfr. "Curso superior de Derecho tributario", 2ª ed., t. I, capítulo VI: "Naturaleza e interpretación de las normas tributarias sustantivas", parágrafo 6: "Derecho tributario nacional y provincial ante el Derecho privado", p. 299 y sigtes., en particular p. 300, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1968).

Sobre el mismo tema, el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge ha sostenido que: "La importancia del Derecho civil y del Derecho comercial en la evolución del Derecho, especialmente el primero por su mayor elaboración, y la preeminencia que se les asigna en la enseñanza universitaria, en detrimento de las disciplinas de Derecho público, han dado motivo al erróneo concepto de que el Derecho privado constituye el 'derecho común' y requiere la subordinación de las otras ramas ... Quienes así opinan, olvidan el diferente ámbito en que tienen aplicación las disposiciones de los Códigos Civil y de Comercio (Derecho privado) y las normas del Derecho financiero que incluyen las de carácter tributario (Derecho público). No hay ni puede existir interferencia entre ellas, pues ... 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... Esta doctrina concuerda con la sustentada por ... (la) Corte ... al poner de manifiesto los límites de aplicación del Código Civil, restringido a relaciones de orden privado, y su inadaptabilidad al campo del Derecho público dentro del cual se haya comprendido el poder impositivo de las provincias, añadiendo que como dicho poder no es delegable -por ser inherente a la soberanía-, si aquél hubiera rozado tal facultad la inconstitucionalidad se hallaría en el código civil y no en la ley provincial que prescindiera de tal limitación" ("Derecho financiero", ob. cit., t. I, capítulo II, parágrafo 39, ps. 72 y 73).

Por su parte, 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, agrego, 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 sigtes., en particular ps. 60 a 62, en "Temas de Derecho tributario", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982).

En sentido concordante, mi maestro, el profesor Juan Carlos Luqui ha dicho sobre la cuestión: "Las leyes locales no pueden alterar, además de las garantías y principios constitucionales, aquellas normas de Derecho general contenidas en los códigos de fondo. Por el contrario, las normas de derecho común contenidas en dichos códigos pueden ser modificadas por leyes locales, siempre que esas modificaciones no lesionen alguna garantía constitucional consagrada en la Carta a favor del contribuyente, si se trata de normas locales de carácter tributario (igualdad, equidad y proporcionalidad)" (cfr. ¿Preferencia de la ley común sobre la ley local?, parágrafo: "Conclusión", LA LEY, 148-25 y sigtes., en particular p. 35).

Inspirado en tan destacados juristas, hace más de diez años, recogí sus enseñanzas propiciando una aplicación mesurada de la Cláusula de los Códigos de la Constitución nacional frente a las regulaciones tributarias locales, lo que conducía a tomar en cuenta las características constitutivas de cada caso, decidiendo la invalidación constitucional de los preceptos impositivos provinciales sólo de contraponerse insalvablemente con principios generales del Derecho contenidos en la legislación común -v. gr.: del orden de los privilegios generales o especiales para el cobro preferente sobre los bienes del deudor-; o que hayan sido sancionados por el Congreso como reglamentación directa e inmediata de derechos o garantías constitucionales (v. "Gravitación del Derecho civil

sobre el Derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina", Doctrina Tributaria Errepar, t. XIII, ps. 293 y sigtes., en particular p. 309), situación que, no está de más confirmar, no se verifica respecto de la norma sobre prescripción impugnada en el sub judice.

9. La unidad y uniformidad de legislación en el ámbito específicamente tributario (federal y local).

Como con agudeza señala en su fundado voto mi colega, el juez, doctor Julio B. J. Maier, por razones de identidad material o de tratamiento en la regulación específicamente tributaria, los términos de la prescripción son coincidentes en el orden federal y local de la Ciudad de Buenos Aires. En tal sentido, la ley de procedimientos tributarios 11.683 (t.o. 1998), aplicable a los más diversos tributos nacionales (art. 112), regula en su título I, capítulo VIII: "De la prescripción", plazos análogos de tal instituto para el ejercicio de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de impuestos y para aplicar y hacer efectivas las sanciones correspondientes, distinguiendo según se trate: a) de contribuyentes inscriptos, así como de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse (fijándola en 5 años); y b) de contribuyentes no inscriptos (estableciéndola en 10 años); todo ello en términos coincidentes con los regulados para el orden local -respecto del período fiscal que se controvierte- por la ley 19.489.

Sentada la premisa antecedente no alcanza a comprenderse cómo este plazo de prescripción puede contribuir a generar el inmenso laberinto (sic) al que se refiriera el diputado José Benjamín Gorostiaga al defender la Cláusula de los Códigos como derecho común de la República en la Convención Constituyente de 1853. La unidad de legislación, en cambio, se exhibe como una necesidad ineludible partiendo de regulaciones sustantivas análogas -en este caso las específicamente tributarias-, y no imponiendo el unitarismo centralista del Código Civil a regulaciones de Derecho público que no guardan afinidad alguna con el apuntado Derecho privado.

Partiendo de nuestra organización federal, que se traduce en un Estado plural -la Nación, veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y dos mil ciento setenta municipios de provincia-, probablemente la superación del mosaico inarmónico de regulaciones tributarias debiera alcanzarse, no ya a partir de aislados preceptos de Derecho privado totalmente inatingentes a esta rama del Derecho público, sino a través de una codificación tributaria concertada de los aspectos mínimos fundamentales del Derecho sustantivo, adjetivo, procesal e infraccional, todo ello en el marco de un federalismo cooperativo, como se lo denomina en los Estados Unidos de América, o federalismo posible o de consenso, tal cual lo han propiciado diversos juristas argentinos, por conducto de la adhesión de los planos locales a un código tributario uniforme, según lo sugiriera el profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge, al presentar el Anteproyecto de Código Fiscal elaborado en el ámbito del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, en el año 1942, al indicar en la Exposición de Motivos que si bien la iniciativa había sido elaborada para el orden nacional era posible su adaptación a las provincias (cfr. Anteproyecto de Código Fiscal, precedido de un estudio sobre lo contencioso fiscal en la legislación argentina y comparada, Sección Publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Facultad de Derecho

y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, Exposición de Motivos, ps. 359 y sigtes., Buenos Aires, 1942).

Ideas concordantes, enderezadas al logro de la armonización (federal y local) de la legislación específicamente tributaria, he tenido oportunidad de desarrollar antes de ahora en un ensayo aparecido en una obra colectiva, haciéndome cargo de que en esta rama jurídica la proliferación de regulaciones por los entes impositores se convierte en un laberinto que amenaza la seguridad jurídica y que agrede al contribuyente, sólo superable mediante una codificación concertada de todos los niveles de gobierno (v. "Armonización de la codificación tributaria provincial y municipal e incremento y fortalecimiento de las fuentes tributarias locales", en obra coordinada por el tributarista Enrique G. Bulit Goñi, "Derecho tributario provincial y municipal", primera parte: "Sistemas tributarios locales y coparticipación", ps. 19 y sigtes., Ad Hoc, Buenos Aires, 2002).

10. La inexistencia de desarmonía por identidad del sujeto legisferante sancionando el Código Civil y la ley 19.489.

Hace más de medio siglo la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de señalar "in re" "José González Pagliere c. Nación Argentina" (Fallos 220:202), sentencia del 13 de junio de 1951, ante una pugna en materia de prescripción entre la ley del impuesto de sellos (local para la Capital Federal) y el Código Civil, que las normas de la legislación común dictadas por el Congreso de la Nación, pueden ser modificadas por él en el ejercicio de la facultad constitucional de legislar para todo el territorio de la República, pero no sólo para una parte del país como legislatura local, ya que ello alteraría el principio de legislación uniforme.

A pesar de la doctrina consignada en el párrafo precedente, la sanción por el Congreso de la Nación de la ley local 19.489, más de dos décadas después del anterior precedente, estableciendo concretamente los plazos de prescripción tributaria en ellas regulados importó: a) o bien afirmar que la autonomía del Derecho tributario habilitaba a consagrar una regulación diferente a la prescripción en el ámbito fiscal; o, b) entender, cuanto menos, útil explicitar términos para la prescripción tributaria, que consideró análogos -de resultar atingentes- a los previstos en el Código Civil. Todo ello, ya que no es dable presumir la imprevisión del legislador, más aun cuando la antedicha inconsistencia tendría como corolario la eventual declaración de inconstitucionalidad de la apuntada ley, medida de extrema gravedad institucional que debe considerarse la última ratio del ordenamiento jurídico.

En las condiciones expuestas puede argumentarse subsidiariamente, recogiendo la aguda observación de mi colega el juez doctor Maier, que es menester tomar en cuenta la identidad del órgano emisor de las normas sobre prescripción tributaria -en este caso la ley local 19.489; "lex posterior y lex specialis"- con el órgano titular de la atribución de sancionar los códigos de fondo (hoy art. 75 inc. 11, Constitución nacional), a partir de lo cual pierden andamiaje las articulaciones efectuadas con sustento en el art. 4027 inc. 3° del Cód. Civil.

A la indicada solución arribó el Tribunal cimero, "in re" "Intercargo S.A. c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (Fallos 310:959), sentencia del 19 de mayo de 1987. La jurisdicción local aplicó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos,



tomando en consideración la explícita autorización otorgada por el Congreso para incidir con tales tributos en el transporte interjurisdiccional mediante las reformas introducidas por la ley 22.006 a la ley 22.221 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales. El razonamiento del Máximo Tribunal se sustentó en que la facultad concedida por la primera de las leyes citadas había provenido del Congreso de la Nación, o sea del mismo órgano investido por la Constitución de la facultad de reglar el comercio entre las provincias a tenor de la Cláusula Comercial (hoy art. 75 inc. 13).

Razonando a partir de la doctrina del precedente, si con la intervención del Congreso de la Nación -mediante la sanción de la ley 22.006-, quedó salvado cualquier agravio a la Cláusula Comercial, correspondería arribar a idéntica conclusión, "mutatis mutandi", respecto a los plazos de prescripción de los poderes y acciones del Fisco local, consagrados por la ley 19.489, respecto de la Cláusula de los Códigos.

11. La disparidad de plazo de prescripción local y del Código Civil en la materia que nos ocupa sería tan solo aparente.

También en forma subsidiaria, no está de más puntualizar que la lectura que efectúa el recurrente del art. 4027 inc. 3° del Cód. Civil para sustentar la prescripción quinquenal en materia impositiva, no ha sido pacífica en la doctrina ni en la jurisprudencia.

Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "in re" "La Provincia de Buenos Aires c. Don Nicolás A. Calvo, por cobro ejecutivo de Contribución Directa; sobre inhabilidad de título y prescripción" (Fallos 42:266), sentencia del 21 de febrero de 1891, dejó establecido que la contribución directa se prescribe por el lapso de diez años entre presentes, a diferencia de la de sus intereses que se prescribe por el lapso de cinco años, consignando literalmente el considerando quinto: "Que la disposición del art. 4027 del Código Civil, en que ella se apoya (la excepción interpuesta), se refiere exclusivamente como su texto lo indica, a los atrasos de lo que deba pagarse por años o plazos periódicos más cortos, es decir, a los intereses, rentas u otros accesorios análogos del capital y no al capital o principal mismo de la deuda, el cual, cualquiera que sea la forma en que se haya estipulado pagadero, ya a plazos periódicos determinados, ya a un plazo único, está sujeto y se rige por una disposición distinta, a saber: la relativa a la prescripción de las acciones personales en general".

En sentido concordante, las Cámaras Civiles en Pleno, el 18 de octubre de 1922, en la causa: "Obras Sanitarias de la Nación c. Álvarez y otros", sentaron como doctrina legal: "1. El vocablo 'atrasos' que rige los tres incisos del art. 4027 del Cód. Civil, se refiere por definición a pagos (sueldos) o rentas vencidas y no cobradas, de suerte que, al disponer el inc. 3° que se prescribe por cinco años la obligación de pagar los atrasos, 'De todo lo que deba pagarse por años o plazos periódicos más cortos', se refiere, sin duda, a intereses, réditos, dividendos y demás valores derivados del capital y, no al capital mismo. 2. Si 'el impuesto de contribución directa se prescribe por diez años' entre presentes y por veinte años entre ausentes de acuerdo con la disposición del art. 4023 del Cód. Civil, con mayor razón deben prescribirse por igual tiempo los créditos que Obras Sanitarias de la Nación reclama de los usuarios, los que, propiamente hablando, no pueden ser considerados como impuestos, desde que, en realidad no importan sino la retribución de los servicios que dicha repartición presta a los propietarios y vecinos de la Ciudad" (el enfatizado en bastardillas simples me pertenece - LA LEY, 54-178 y sigtes., en particular p. 178).

Ciertamente, no se desconoce que dicha jurisprudencia fue abandonada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil -Fallo plenario en la causa: "Obras Sanitarias de la Nación c. Galvalisi, José y otros", sentencia del 30 de marzo de 1983 (LA LEY, 1983-B, 615 y sigtes.)- y que originó pronunciamientos dispares en el Alto Estrado Federal -causas: "Obras Sanitarias de la Nación c. Castiglioni y Lissi, Jorge A. L." (Fallos 307:412), sentencia del 2 de abril de 1985; y "Obras Sanitarias de la Nación c. Aquilino Colombo" (Fallos 313:1366), sentencia del 11 de diciembre de 1990-, pero lo cierto es que la lectura del art. 4027 inc. 3° del Código de fondo no es unívoca, lo que debilita el agravio tal cual ha sido formulado por la recurrente desde el punto de vista federal; desde que sí es pacífica la doctrina a tenor de la cual la interpretación del derecho común, más allá de su acierto o error, corresponde a los jueces de la causa y no suscita una cuestión constitucional (Fallos 308:71; 310:332; 311:438; 312:173; 313:944, entre muchos otros).

Cabe añadir que en el ámbito del pensamiento tributario se registran opiniones, como la del profesor Rodolfo R. Spisso, que abonan la prescripción decenal en tal ámbito a partir del Código Civil ya que las obligaciones tributarias no revestirían carácter periódico, en tanto cada una de ellas sería independiente de las sucesivas (conf. "Prescripción del Impuesto a las Actividades Lucrativas", IMP, XXVII-498 y sigtes.). En el mismo sentido se inscribe el parecer de Erwin O. Rosenbusch, para quien, respecto de la contribución territorial, en conclusiones que podrían hacerse extensivas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, consigna: "no es un impuesto de pago periódico, sino que constituye una obligación que se establece anualmente por la ley de la materia, de manera que cada anualidad es un crédito distinto e independiente de los precedentes" (conf. "La prescripción de los impuestos de contribución territorial, municipales y de las tasas de obras sanitarias", parágrafo I: "Concepto de la obligación impositiva a los efectos de la prescripción", JA, 1946-III, 497 y sigtes., en particular p. 497). Suscribe igual temperamento el destacado profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge, quien, a mediados de la década de los años sesenta del siglo pasado, sostuvo: "Puede afirmarse que existe consenso en el sentido de que respecto de todos los tributos nacionales que no tienen un término fijado en leyes especiales, así como los provinciales y los municipales, la acción de cobro del impuesto (las multas o sanciones penales tienen un régimen distinto en ciertos casos), prescriben a los diez años, por aplicación del término general establecido en el art. 4023 del Código Civil que rige para las acciones personales, como son, indudablemente, las de índole tributaria"; añadiendo más adelante que "la referencia al art. 4027 inc. 3° del Código Civil es impropia en materia tributaria (por cuanto) las obligaciones de este tipo no son de aquellas que se pagan por años o períodos más cortos; los tributos se aplican y perciben por cada año fiscal, no alterando su naturaleza anual el que puedan registrarse atrasos en su pago, pues, cada obligación es independiente de las sucesivas, por lo cual no pueden entrar en el concepto del art. 4027 citado (conf. "Prescripción de tributos municipales", IMP, XXV-632 y sigtes., en particular ps. 633 y 634).

## 12. Un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Es menester prevenir que no me pasa desapercibido que el Tribunal cimero en la causa "Filcrosa S. A. s/quiebra s/inc. de verif. de Municipalidad de Avellaneda" (Registro del Alto Tribunal Expediente Letra F 194, t. XXXIV), sentencia del 30 de septiembre de 2003, ha sustentado una interpretación diversa a la que aquí se propicia de las normas en

juego y, especialmente, sobre la gravitación que cabe asignar al Código Civil, a tenor de lo dispuesto en el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Ante la apuntada circunstancia sólo he pretendido aportar nuevos argumentos que justifican apartarse de la posición sentada en mayoría por la Corte Federal, más aún en un momento en que su composición está experimentando alteraciones (v. gr. renuncia presentada y aceptada del Ministro doctor Guillermo A. F. López, juez que integró la mayoría).

La prevención consignada en el párrafo anterior toma en cuenta el precedente de esa cátedra de doctrina constitucional, "in re" "D. Bernardo Pastorino, capitán de la barca 'Nuovo Principio' contra Ronillon Marini y C<sup>a</sup>, sobre pago de sobreestadías" (Fallos 25:364), sentencia del 23 de junio de 1883. Allí, por remisión al considerando 9° de la sentencia del juez Federal de Sección doctor Virgilio M. Tedín, recaída en la causa, se dijo: "Que por otra parte las resoluciones de la Corte Suprema solo deciden el caso concreto sometido a su fallo y no obligan legalmente sino en él, en lo que consiste particularmente la diferencia entre la función legislativa y la judicial; y si bien hay un deber moral para los jueces inferiores en conformar sus decisiones como la misma Corte lo tiene decidido en casos análogos, a los fallos de aquél alto Tribunal, él se funda principalmente en la presunción de verdad y justicia que a sus doctrinas da la sabiduría e integridad que caracteriza a los magistrados que la componen, y tiene por objeto evitar recursos inútiles, sin que esto quite a los jueces la facultad de apreciar con su criterio propio esas resoluciones y apartarse de ellas cuando a su juicio no sean conforme a los preceptos claros del Derecho, porque ningún Tribunal es infalible y no faltan precedentes de que aquellos han vuelto contra resoluciones anteriores en casos análogos".

### 13. Conclusiones sobre el primero de los agravios articulados en el recurso.

Tengo para mí que la primera de las articulaciones, consistente en la pretensión de que se aplique la prescripción quinquenal prevista en el art. 4027 inc. 3° del Cód. Civil, a expensas de la contemplada en la ley 19.489, no puede prosperar, habida cuenta de que: 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 Sarfield" -ya citada-, del año 1882, en que se reputó el Impuesto a las Herencias como una legítima forzosa impuesta al causante. A modo de ejemplo sirva efectuar una breve reseña de consecuencias disvaliosas: el Impuesto de Sellos, como no se paga por años o por períodos más cortos, prescribiría para todos los otorgantes de los instrumentos, aunque no tengan obligación de inscribirse, a los diez años; las uniones transitorias de empresas, al carecer de personalidad jurídica, no podrían ser contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a pesar de revestir tal carácter en el Impuesto al Valor Agregado (impuesto también genérico al consumo); y los gravámenes que pesan sobre inmuebles en condominio con tasas progresivas parcelarias, deberían reliquidarse, de volver a cobrar vigencia la tesis civilista adoptada in re: "Ana Masotti de Busso y otros c. Provincia de Buenos Aires" (Fallos 207:270), sentencia del 7 de abril de 1947; 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; f) en subsidio, se pasaría por alto que la ley local 19.489 -lex posterior y lex specialis-, ha sido sancionada por el órgano titular con la atribución de dictar los Códigos de fondo y; 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.

#### 14. Una reflexión de "lege ferenda".

La conclusión a que he arribado no inhibe la posibilidad de referir de lege ferenda que se advierte una tendencia generalizada, dentro de los ordenamientos tributarios contemporáneos más avanzados, a reducir los plazos de la prescripción. Se logra así aminorar la conflictividad, mejorar la relación fisco-contribuyente y consolidar la seguridad jurídica ante un Derecho tributario complejo, excesivamente reglamentarista y de alta mutabilidad, que en este ámbito exhibe a muchos Estados de Derecho como verdaderas junglas normativas. Por otro lado, tal medida puede convertirse en un acicate a las Administraciones Tributarias para encarar prestamente y en forma casi contemporánea al devengo de las obligaciones fiscales la acción de verificación, evitando que la inercia propia de los aparatos burocráticos postergue tales cometidos llevándolos al filo de la prescripción liberatoria.

A principios del siglo pasado, Cesar Ameghino, Director General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, enseñaba: "Hay que recaudar bien los impuestos viejos si se quiere evitar los impuestos nuevos; de aquí que la mejor manera de eludir nuevas cargas sea la de exigir rigurosamente a cada uno su parte en las cargas existentes, impidiendo que recaigan sobre los buenos las porciones que dejan de ingresar los malos"; para agregar luego que: "En los regímenes tributarios más o menos moderados, el apremio inmediato evita la acumulación de impuestos y de multas en desproporción con la cuota unitaria, que es lo único que hace penoso el procedimiento y provoca las rebeldías" (conf. Régimen fiscal tributario de la Provincia de Buenos Aires, capítulo I: "La recaudación", ps. 3 y sigtes., en particular ps. 5, 6 y 11, Buenos Aires, 1916); a lo que me permito añadir, que, además, hay que recaudarlos pronto, ya que las necesidades públicas, a menudo, no admiten demora.

#### 15. La segunda de las cuestiones articuladas en el recurso.

La pretendida remisión de los intereses resarcitorios que plantea la recurrente, en mi parecer, tampoco puede prosperar. Ello así, ya que el único argumento que fundamenta el agravio y la apelación radicaría en lo dispuesto en el último párrafo del art. 509 del Cód. Civil, regulación de Derecho privado inaplicable e insuficiente para enervar la validez constitucional del art. 43 de la ordenanza fiscal aplicable al caso de autos.

La conclusión, en este aspecto, no importa abrir juicio sobre el acierto o yerro de la decisión del tribunal a quo, o si el error excusable dispensa de los intereses a partir de un planteo constitucional, ya que no es misión de este estrado revisar sentencias que se reputen equivocadas si no ha mediado un adecuado y fundado agravio de tal naturaleza

en respaldo del recurso. En consecuencia el planteo, tal cual ha sido formulado, sólo conduce a la consideración de normas de derecho común, cuya aplicación al caso ha quedado descartada por las extensas consideraciones precedentes.

#### 16. Costas.

En atención a que la actora pudo considerarse con derecho a litigar sobre la base de un buen número de precedentes de la Corte Suprema de Justicia en materia de repetición de tributos por pago indebido (Fallos 282:21 y 284:319) y/o cobro de tasas nacionales (Fallos 313:1366), las costas deben imponerse en el orden causado.

Así lo voto.

Por ello, de acuerdo a lo dictaminado por el fiscal general adjunto, el Tribunal Superior de Justicia resuelve: 1. Admitir parcialmente la queja planteada por la Sociedad Italiana de Beneficencia. 2. Rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto, e imponer las costas por su orden. 3. Mandar que se registre, se notifique, se agregue la queja a los autos principales y, oportunamente, se devuelva a la sala de origen. - Alicia E. Ruíz. - Julio Maier. - José Casás. - Ana M. Conde.