

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°59

Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos S.R.L. s/Apremio Provincial. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (22/10/2020)”*. Jurisprudencia Relacionada. Prescripción. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Provincia de Buenos Aires

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos S.R.L. s/Apremio Provincial. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (22/10/2020)”. Jurisprudencia Relacionada. Prescripción. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Provincia de Buenos Aires.**

I. Introducción

A lo largo de este año 2020, con una actividad jurisdiccional limitada a su mínima expresión, tal cual comentamos el mes anterior, nos tuvimos que someter, a la hora de analizar jurisprudencia, al mundo de las cuestiones procesales, dada la inexistencia de fallos sobre cuestiones de fondo.

Este año, más allá de la atipicidad que constituye el mismo en todo sentido, **fue un año perdido en materia de jurisprudencia tributaria**, con todo lo que conlleva dicha situación en cuanto a limitar la insaciable voracidad de los Fiscos que excede todo límite Constitucional.

Ha sido un año más en que los contribuyentes, que son los sujetos que realmente financian la actividad Estatal (cualquier sea su nivel), fueron dejados de lado por parte del **Poder Judicial** y/o los **Tribunales Fiscales** (salvo cuestiones excepcionales relacionada con medidas cautelares), como si fueran ajenos al sentido de justicia que debe primar en sociedad que pretende sostener que actúa bajo un **Estado de Derecho**.

La excepción en nuestro país es la regla (ejemplo, fuera del ámbito tributario, la utilización abusiva del artículo 76, de la Constitución Nacional¹), con lo cual el Estado de Derecho, bajo un cabal significado del mismo, que incluye, como elemento esencial, que el contribuyente tenga la posibilidad real de defenderse ante los excesos en el ejercicio del poder tributario del Estado (ataques a su propiedad), es la excepción. Esta lógica, que encuentra su sustento en la sociedad y su vehículo en la política (que es expresión de la misma), no se ha alterado, lamentablemente, en el siglo XXI, donde

¹ **Artículo 76:** “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.....La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa”.

Las delegaciones, por ejemplo, en materia presupuestaria bajo el estado de emergencia (16 de los último 20 años), demuestran que la excepción es una constante.

Si nos remitimos a la materia tributaria, la excepción también es una constante, por lo menos, desde 1932 (Impuesto a la Renta por parte del Estado Nacional) en adelante.

hubo plena continuidad del sistema democrático en nuestro país y en la región, a diferencia de lo sucedido en la centuria anterior.

Dentro del desierto descripto en los párrafos anteriores, la jurisprudencia que analizaremos en materia de **prescripción** debe ser el hito más relevante del año 2020, por el impacto potencial que podría tener para los contribuyentes y, concomitantemente, para los estados provinciales, en particular (por los fallos que analizaremos), para la Provincia de Buenos Aires.

Además, nos vuelve a dar la excusa ideal para analizar esta temática bajo el prisma del **Código Civil y Comercial de la Nación**.

Recordemos que en estos días la **Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA)** está notificando las corridas de vista, del proceso reglado de determinación de oficio, referido al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB), de períodos cuyas obligaciones vencieron en el año 2014 o, en el mejor de los casos, antes del segundo semestre de 2015.

Ante este estado de situación me pregunto:

- *¿Dadas las herramientas tecnológicas, regímenes de información y el convenio de intercambio de información con la AFIP, con los cuales cuenta desde hace años la Administración Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, es necesario llegar a la discusión sobre la aplicación del instituto de la prescripción? ¿Cuál es el motivo por el cual en el año 2020 se da comienzo a los procedimientos reglados de determinación de oficio en relación con obligaciones cuyo vencimiento operó en 2014? ¿No sería más razonable que, en lugar de dilapidar esfuerzos (Fisco y Contribuyentes) en materia de prescripción, las fiscalizaciones y prescripciones duren menos años?*

Como decía previamente, la excepción es la constante y la regla, y que estemos analizando tan en profundidad esta temática así lo cerciora.

En fin, veremos, en los próximos años, si la presente jurisprudencia mejora las conductas de los agentes fiscales en beneficios de las arcas públicas y de la seguridad jurídica de los contribuyentes o si sólo se buscarán atajos para mantener el *status quo*.

II. **Antecedentes. Recuperación de Créditos S.R.L (y otros fallos vinculados ex ante y ex post).**

Haciendo un poco de historia, el **15 de mayo de 2018**, la **Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires (SCJBA)**, resuelve el caso **“Fisco de la Prov. de Bs. As. c/Recuperación de Créditos SRL s/Apremio - Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley”**.

En el mismo, se discutía la prescripción de los **períodos 1/2000 a 10/2000**, en materia de **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, sujetos a ejecución por parte de la ARBA. Cabe destacar que **la acción fue articulada el 29 de junio 2006**.

Si bien no se discute el plazo de prescripción (5 años), si entra en *litis* el comienzo del cómputo de esta. El Fisco Provincial aduce que, para el caso del citado tributo, y de conformidad con lo preceptuado por el artículo 133, del Código Fiscal², la prescripción principia a partir del **1 de enero del año siguiente al que se produzca el vencimiento del plazo determinado para la presentación de la declaración jurada anual**. Explica que, dado que la declaración correspondiente al tributo sobre Ingresos Brutos debe realizarse durante el mes de abril, la firma **Recuperación de Créditos** debió presentar la correspondiente al período fiscal que se ejecuta en este proceso en el mes abril de 2001, con lo que la prescripción comenzó a correr el 1 de enero de 2002, no habiendo operado la prescripción al momento del inicio de la ejecución fiscal (29/06/2006).

Por su parte, la demandada sostiene que el cómputo previsto en la norma local contradice las previsiones del **Código Civil**³ y que por esa razón sería inconstitucional. En concreto, afirma que **la normativa tributaria se aparta del artículo 3956⁴ del citado Código, según el cual la prescripción comienza a correr desde la fecha o título de las obligaciones**. Esta postura, que resultaría de extender al caso la doctrina que surge del fallo **“Filcrosa”⁵**, conduciría a declarar prescripta la acción a la fecha en que se dedujo la demanda.

² Actual artículo 159, el cual reza: *“Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1 de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.....”*.

³ Vigente hasta el 31/07/2015. Ley 340.

⁴ Artículo 3956: *“La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”*.

⁵ CSJN (30/09/2003).

Oportunamente, el *a quo*⁶ acogió el argumento de la demandada y sostuvo que, dado que se trata de una de las formas de extinguir obligaciones, la regulación del instituto de la prescripción encuadra en el artículo 75, inciso 12⁷, de la Constitución Nacional. Por ende, descalificó el artículo 133, del Código Fiscal.

A su turno, los principales considerandos de los votos de los jueces de la SCJBA fueron los siguientes:

Juez Dr. Soria (voto en minoría – en favor del recurso del Fisco):

- *“En el tratamiento de estas cuestiones no puede prescindirse de considerar un dato institucional trascendente, cual es la toma de posición del Congreso sobre las competencias normativas en lo atinente a prescripción de tributos locales, puesta de manifiesto en preceptos del nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por la ley 26.994”.*
- *“En una especie de diálogo secuencial, la respuesta del Congreso llegó de la mano del propio **Código Civil y Comercial...**, en cuyo texto se explicita un criterio opuesto al sentado en Filcrosa, se evidencia el propósito de revertir esa línea de interpretación restrictiva del alcance de los poderes locales”* (el resaltado me pertenece).
- *“...la nueva legislación establece que las legislaciones locales podrán regular esta última (la prescripción liberatoria) en cuanto al plazo de tributos” (art. 2.532, in fine, Cód. Civ. y Com.). Paralelamente, bajo el acápite Plazo genérico, prescribe que el plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”.*
- En consecuencia, el: *“Primer intérprete de sus propias competencias, el Congreso de la Nación ha valorado que normar el plazo de prescripción de los tributos provinciales es un asunto ajeno al derecho privado y a la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12, Const. Nac.), inherente a los ordenamientos locales. Más que dar cuenta de un nuevo deslinde de competencias, ha efectuado un reconocimiento*

⁶ Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata.

⁷ **Corresponde al Congreso:** *“....Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina: así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados....”.*

acerca de los límites de sus potestades y, por contraste, del alcance de las que conciernen a las provincias”.

- “Es cierto que el Código Civil y Comercial no regía al momento en que acontecieron los hechos del presente litigio; no lo es menos, sin embargo, que sus normas proporcionan un dato institucional de primer orden para discernir la validez constitucional de una cláusula legal incuestionablemente vigente entonces, de raigambre local por pertenecer al derecho público no delegado, como es el art. 133 del Código Fiscal (texto ordenado 2004)”.
- **“De tal manera queda sin sostén la subsistencia del criterio sentado en el fallo Filcrosa...”** (el resaltado me pertenece).

Juez Dra. Kogan (voto en minoría – en favor del recurso del Fisco):

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

Juez Dr. Genoud (voto de la mayoría – en contra del recurso del Fisco):

- Bajo la actual redacción del Código Fiscal: “es válido aseverar que los plazos fijados por el Código Civil se ampliarían en tantos meses como deban transcurrir entre la mora y el 1 de enero siguiente”.
- “A ello se enfrenta que el art. 3.956 del Código Civil establecía por inicio del plazo la fecha del título -para deudas puras y simple”.
- “También la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, el 1 de noviembre de 2011 dictó sentencia en la causa **“Fisco de la Provincia contra Ullate, Alicia Inés sobre Ejecutivo”, en el cual extendió la descalificación a la posibilidad provincial de modificar el cómputo prescriptivo de la obligación, por remisión al dictamen de la señora Procuradora Fiscal**” (el resaltado me pertenece).
- “En efecto, de la ratio decidendi de tales fallos se colige que, si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijó su cómputo”.
- “Ahora bien, la ley 26.994 señaló en el art. 2.532 que, en ausencia de disposiciones específicas, las normas de ese cuerpo legal son aplicables a la prescripción

adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos".

- ***“En una aproximación inmediata, parece contundente que el legislador nacional cedió al ámbito provincial la posibilidad de regular acerca del tiempo de extinción de las obligaciones en materia impositiva. De allí en más, ya no es dable predicar la doctrina mencionada sin cortapisas”*** (el resaltado me pertenece).
- ***“No encuentro en la jurisprudencia reseñada ningún argumento que permita definir la atribución local para avanzar en los aspectos vinculados a la prescripción tributaria en situaciones como las que se presentan en este caso, al margen de su plazo”*** (el resaltado me pertenece).
- ***“Lo propio se deduce de la estructura de la ley 26.994, por cuanto reserva el libro sexto, título I, capítulo 1 y sección 1 al plazo prescriptivo de los tributos locales, distinguiendo en la sección 2 la suspensión; en la sección 3, la interrupción; en la sección 4, la dispensa y en la sección 5 a disposiciones procesales, sin referirse en ninguna de estas últimas a la cuestión extintiva en materia impositiva”***.
- ***“Por lo expuesto he de concluir que la atribución que confiere el art. 2.532 del nuevo cuerpo legal al legislador provincial, se refiere exclusivamente a la fijación del plazo de prescripción de los tributos locales y de allí que, en lo relativo a la forma de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias provinciales”*** (el resaltado me pertenece).

Juez Dr. Pettigiani (voto de la mayoría – en contra del recurso del Fisco):

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

en contraposición a lo dispuesto en el art. 3.956 del Código Civil más allá de la fecha del título de la obligación...”.

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

Juez Dr. Negri (voto de la mayoría – en contra del recurso del Fisco):

- *“....tal como lo han señalado las instancias de grado, el dies a quo allí previsto difiere de lo dispuesto en la norma de fondo (art. 3.956, Cód. Civ.) y que, tal como refiere el doctor Pettigiani, **la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial (ley 26.994) no modifica lo expuesto, dado que este último no resulta de aplicación al caso.....El Código Civil (conf. ley 340) estableció que el plazo del período prescriptivo comenzaba a correr desde la fecha del título de la obligación (conf. art. 3.956, cit.)”** (el resaltado me pertenece).*

Juez Dra. Lázzari (voto de la mayoría – en contra del recurso del Fisco):

- *“Adhiero, en cuanto resulte concordante con las consideraciones que siguen, a los votos de los doctores Genoud, Pettigiani y Negri.....”.*
- *“Posteriormente, el Congreso de la Nación ha derogado el Código Civil de Vélez Sarsfield y sancionado el Código Civil y Comercial de la nación, ley 26.994. **En lo que aquí interesa, esa reforma estableció la facultad de las provincias para fijar el plazo de prescripción (y sólo expresa "el plazo")**. Y si bien las modificaciones sustanciales operadas no resultan aplicables al caso, en tanto se trata de una prescripción cumplida con anterioridad a su entrada en vigencia, tal como lo destaca el magistrado que vota en primer término, se trata de un dato institucional de primer orden que no puede ser soslayado por el intérprete.”* (el resaltado me pertenece).
- *“El nuevo Código Civil y Comercial ha dispuesto en el art. 2.532 que las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos. El art. 2.537 indica: Modificación de los plazos por ley posterior. Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Luego el art. 2.560 establece un plazo genérico de cinco años, agregando que excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local. Finalmente el art. 2.562 estipula la prescripción bienal en el inc. "c", de las obligaciones por años o plazos periódicos.”*
- **“Como se advierte, la única modificación incorporada por la nueva legislación es la atribución reconocida a las provincias para establecer el plazo de prescripción, lo que surge en forma clara, literal, sin oscuridad ni confusión alguna”** (el resaltado me pertenece).

- ***“La lectura de la versión taquigráfica de lo acontecido en el Honorable Senado de la Nación al tiempo de sancionarse la reforma robustece tal aserto, pues se aprecia que las modificaciones introducidas se refieren pura y exclusivamente al plazo”*** (el resaltado me pertenece).

Como se puede apreciar, por mayoría (Genoud, Pettigiani, Negri y Lázzari), se rechaza el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto.

A su vez, son muy relevantes las conclusiones de los **Dres Genoud y Lázzari**, puesto que se adentran en el Título I, del Libro Sexto, del Código Civil y Comercial de la Nación, expresando que, por medio de los artículos 2532 (segundo párrafo) y 2560, el Congreso de la Nación sólo ha delegado, única y expresamente, la cuestión del **plazo** y no el resto de los elementos esenciales que hacen al instituto de la prescripción (cómputo, causales de interrupción, causales de suspensión, etc.). Es valorable el análisis que realizan los mencionados Jueces, cuando la prescripción de los períodos 1/2000 a 10/2000, cualquiera hubiera sido la forma de su computo, ya había operado bajo el Código Civil (Ley 340).

- Ahora bien, además, a mi entender, tal cual analizaremos al final del presente, dicha delegación, realizada el Congreso Nacional a las Legislaturas Locales, también será objeto de reclamo, en virtud de los artículos 31, 75 (inciso 12) y 126 de nuestra Carta Magna, si es que los Fiscos comienzan a extender más allá de los 5 años el plazo de prescripción (siguiendo el ejemplo de la Provincia de Misiones).

Serán los propios artículos del Código Civil y Comercial de la Nación (mencionados precedentemente) objeto de la acción de inconstitucionalidad pertinente, más allá del respectivo artículo del Código Fiscal que establezca en nuevo plazo superior al lustro.

Volviendo al análisis jurisprudencial, con posterioridad a la causa ***“Recuperación de Créditos S.R.L.”***, el **5 de diciembre de 2018**, el **Máximo Tribunal de la Provincia de Buenos Aires**, volvió a ratificar este criterio en el fallo ***“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Cefas S.A. s/Apremio Provincial - Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley”***.

Recientemente, con la nueva composición de la **Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires**, el **19 de agosto de 2020**, en la causa ***“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Frigorífico de la Costa S.A. s/Apremio Provincial - Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley”***, ratificó una vez más la inconstitucionalidad del actual primer párrafo del artículo 159, del Código Fiscal (vigente). Es decir, se mantuvo inalterable la jurisprudencia en la materia.

Es más, es muy relevante este último antecedente, por que los períodos involucrados son los anticipos 1 a 8, del año 2012, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Es decir, períodos en los cuales el plazo de la prescripción comenzó a computarse bajo la vigencia del Código Civil (Ley 340) y, finalmente, operó, bajo la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994).

La situación descripta, la cual no parece entrañar misterios desde lo normado en los artículos 7 y 2537⁸, comprendía una situación fáctica diferente de la causa “**Recuperación de Créditos S.R.L.**”, donde se daba la noción de **consumo jurídico**, convalida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En consecuencia, esto ya ha sido analizado por el **Máximo Tribunal de la Provincia de Buenos** en el caso “**Frigorífico de la Costa**”, resolviendo en el mismo sentido y, es más, citando como antecedente a la propia causa “**Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos S.R.L. s/Apremio provincial (16/07/2018)**” y, además, a las causas “**Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Compañía Productora de Alimentos del Sur S.R.L. y otros s/Apremio provincial (6/11/2019)**” y “**Plastipak Packaging de Argentina S.R.L. (6/07/2020)**”.

En congruencia plena con el criterio expuesto en los párrafos anteriores, respecto de la supremacía de las normas de fondo nacionales según la Constitución Nacional y las potestades que ella regula, la **SCJBA**, al fallar, el 30 de mayo de 2007, en la causa “**Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada s/Concurso preventivo**” ya había expuesto (hace 13 años) que “*son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importan apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materia de derecho público local*”⁹.

Como se puede apreciar, la jurisprudencia de la SCJBA es pacífica (inclusive con la nueva composición), inveterada y trasciende a la esfera de Código Civil (Ley 340), para ser de aplicación plena bajo la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación. Es mucho más que Recuperación de Créditos S.R.L.

⁸ Ley 26.994.

⁹ Según la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Filcrosa”.

III. ¿Qué dijo del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA) en estos años?

Hasta la actualidad, el **TFAPBA**, ha mantenido lo resuelto en la causa “**Supermercados CLC SA (16/08/2018)**”, en la cual expresó que:

- *“recordando que las facultades asignadas a este Tribunal en cuanto a la posibilidad de aplicar fallos que impliquen un antecedente al respecto, requiere, en mi opinión, su previa evaluación y, que, asimismo, el recientemente dictamen emanado de la SCJBA en la causa A. 71388, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra **Recuperación de Créditos SRL**. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (de fecha 16/05/2018), confirmando (por mayoría de fundamentos concordantes) la declaración de inconstitucionalidad del artículo 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal (t.o. 2004; art. 159 del t.o. 2011), realizada por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, **aún no ha adquirido firmeza por lo que no resulta útil analizar, en esta instancia, tal posibilidad**” (el resaltado y subrayado me pertenece).*

Lo expuesto en el párrafo anterior no ha sido modificado más allá de la contundente jurisprudencia del **Máximo Tribunal de la Provincia de Buenos Aires** e, inclusive, de la propia **Corte Suprema de Justicia de la Nación**.

Es decir, el **TFAPBA** no ha cumplido con la manda del propio artículo 12, del Código Fiscal, el cual establece que:

- *“**Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo, no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas**” (el resaltado me pertenece).*

La jurisprudencia de la SCJBA (pacífica e inveterada) era suficiente para activar la **aplicación de este artículo**. Ha constituido un dispendio jurisdiccional innecesario esperar que la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** se expidiera. **El mencionado artículo 12 no admite confusiones puesto que hace mención inequívoca a las normas que hayan sido declaradas inconstitucionales por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia.**

La doctrina del TFAPBA¹⁰, es la que está permitiendo que ARBA intente recaudar impuestos correspondientes a períodos cuya prescripción ya operó (ej. anticipos del año

¹⁰ Sumada la inactividad en este año 2020, producto de la pandemia.

2014). La doctrina del TFAPBA es la que está consintiendo la inacción de los legisladores para modificar el inconstitucional primer párrafo, del artículo 159, del Código Fiscal.

Entiendo que, después del 22 de octubre del 2020 (fecha en que la CSJN resolvió sobre el recurso extraordinario), no hay argumento alguno que le permita al TFAPBA, mantener la doctrina de “Supermercados CLC SA (16/08/2018)” y, por lo tanto, debería, en sus resoluciones, declarar la inconstitucionalidad del primer párrafo del artículo 159, del Código Fiscal, en función de la potestad atribuida por el artículo 12, del Código Fiscal.

IV. La Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Finalmente, el 22 de octubre de 2020, nuestro Máximo Tribunal, por mayoría, consideró al recurso extraordinario, interpuesto por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, inadmisibile y, en consecuencia, lo desestimó.

El único voto en disidencia fue el del Ministro Dr. Horacio Rosatti, tal cual sucedió en la causa “*Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y Otro S/Demanda Contenciosa Administrativa (5/11/2019)*”, el cual comentamos oportunamente¹¹.

De esta forma, al no haber más instancias, se termina con la contienda y ha quedado firme la sentencia que declara la inconstitucionalidad del artículo 133, primer párrafo, del Código Fiscal (to 2004)¹² y, por lo tanto, es ineludible su aplicación por parte del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.

Dado el efecto suspensivo que tienen las apelaciones ante el TFAPBA, la aplicación de la jurisprudencia “*Recuperación de Créditos S.R.L.*” por parte de este Organismo Administrativo (con facultades jurisdiccionales), tiene consecuencias directas sobre los contribuyentes (a quienes le permite disfrutar de una suave brisa de la aplicación genuina de la noción de justicia) y, además, en las arcas de la Provincia de Buenos Aires (puesto que en la actualidad ARBA está reclamando, casi en su totalidad, períodos prescriptos).

¹¹ Ver Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°52, en nuestro sitio web: www.cfrconsultores.com y a cuya lectura remitimos.

¹² Actual artículo 159.

En este contexto, serán muy relevantes las resoluciones que sobre el tema se emitan en el futuro cercano por parte del TFAPBA.

V. Situaciones Posibles (a modo de conclusión).

A partir de la jurisprudencia analizada, y de la que mencionaremos a continuación, analizaremos distintas situaciones que pueden acontecer, siempre haciendo foco en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires:

i. La prescripción comenzó a computarse y operó durante la vigencia del Código Civil (Ley 340). Noción de Consumo Jurídico.

La normativa y jurisprudencia para aplicar refieren al **Código Civil (Ley 340)**. En particular, en materia de cómputo, nos debemos referir al artículo 3956, del mismo.

Esto surge de:

- ✓ El fallo en la causa: “**Recuperación de Créditos S.R.L.**” (períodos 1/2000 a 10/2000). En el mismo (y en todos los de la misma familia que he citado) se establece que la forma del cómputo del plazo de la prescripción establecida en el primer párrafo, del artículo 159, del Código Fiscal, es inconstitucional, en virtud de la sentencia que así lo declaró, la cual quedó firme, ante la desestimación realizada por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, declarando, el 22 de octubre de 2020, inadmisibles el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires.
- ✓ La causa “**Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y Otro S/Demanda Contenciosa Administrativa (5/11/2019)**”, de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**. La misma, sí constituye jurisprudencia, puesto que nuestro Máximo Tribunal declaró admisible el recurso extraordinario y se avocó al fondo de la cuestión. En este caso la recurrente planteó la prescripción (IIBB) de los períodos 1987 a 1994 (el reclamo abarcaba los períodos 1987 a 1997), tanto en materia de plazo, como, también, en relación a la forma de su cómputo.

En primer lugar, en el voto de la mayoría, la CSJN expresa que ha desarrollado las razones por las que invariablemente sostuvo que **la prescripción no es un instituto propio del derecho público local**, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el artículo. 75, inciso 12, de

la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, **las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.**

Luego, adentrándose en el corazón de la cuestión en debate, **se aclara que los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial, ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley, sino de conformidad con la legislación anterior (períodos 1987 a 1997).**

Por lo expuesto, el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen.

En consecuencia, expresa nuestro Tribunal Címero: *“se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de “consumo jurídico”, conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal”* (el resaltado y subrayado me pertenece).

Aquí es importante destacar el concepto de "consumo jurídico", desarrollado por la jurisprudencia. El mismo refiere a que *“los hechos pasados que agotaron la virtualidad que les es propia, no pueden ser alcanzados por la nueva ley sin incurrir en retroactividad, por lo que deben regirse por la ley anterior¹³”*.

- ✓ El reciente decisorio de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, en los autos *“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Wunder, Eduardo Alberto s/ Apremio Provincial (26/11/2020)”*, en el cual, por mayoría se confirma la sentencia apelada, puesto que se considera que las *“cuestiones planteadas en la presente causa resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por esta Corte en el expediente Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A....., a cuyos fundamentos y*

¹³ S.C.J.Bs.As. In re "Barrientos, Antonio y otros c/ La Plata Cereal S.A.," en LLBA 1994-285.

conclusiones corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad”.

- ii. **La prescripción comenzó a computarse antes del 31/07/2015, bajo la vigencia del Código Civil (Ley 340) y operó durante la vigencia del Código Civil y Comercial (Ley 26.994).**

Esta es la situación que está aconteciendo, en la actualidad, donde ARBA está comenzando con las determinaciones de oficios del IIBB, de los períodos 2014 y, eventualmente, 2015 (en este último caso con relación a las obligaciones cuyo vencimiento se perfeccionó hasta el 31/07/2015).

La normativa y jurisprudencia a aplicar refieren al **Código Civil (Ley 340)**. En particular, en materia de cómputo, nos debemos allanar al artículo 3956, del mismo.

Ello surge de:

- ✓ **El artículo 7, del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual establece:** *“Eficacia temporal. A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales. Las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo”.*
- ✓ **El artículo 2537, del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual establece:** *“Modificación de los plazos por ley posterior. Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior”.*
- ✓ **El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional (24/11/2015)”.** En el **considerando 32)**, nuestro Tribunal Címero, establece que *“....tales antecedentes determinan que la cuestión deba ser subsumida en la norma del artículo 4027, inciso 3, del Código Civil (aplicable de conformidad con*

lo dispuesto por el artículo 2537 del Código Civil y Comercial) que establecía el plazo específico para este tipo de casos de prestaciones de naturaleza fluyente, y según la cual se prescribía por cinco años la obligación de pagar los atrasos de todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos, con prescindencia que dichos pagos tengan su fuente en un contrato o en la ley....” (el resaltado me pertenece).

- ✓ El fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, el 19 de agosto de 2020, en la causa *“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Frigorífico de la Costa S.A. s/ Apremio Provincial - Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley”*, por medio del cual ratificó una vez más la inconstitucionalidad del actual primer párrafo del artículo 159, del Código Fiscal (vigente), estando involucrados los anticipos 1 a 8, del año 2012, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En consecuencia, el TFAPBA, una vez que adopte la jurisprudencia de “Recuperación de Créditos S.R.L.”, no debería realizar ningún distingo si los períodos que están involucrados atraviesan, en cuanto al cómputo de su prescripción, el umbral del 1/08/2015.

- iii. La prescripción comenzó a computarse a partir del 1/08/2015, bajo la vigencia del Código Civil y Comercial (Ley 26.994).

De la literalidad de los artículos 2532 (en materia de prescripción liberatoria) y 2560, surge que la delegación del Congreso Nacional hacia las Legislaturas Locales está limitada, taxativamente, al **plazo**, siempre que no se afecten otros derechos y garantías de la Constitución Nacional. Es decir, las Legislaturas Locales no pueden manipular otros elementos esenciales del instituto de la prescripción.

Por lo tanto, el primer párrafo del artículo 159, del Código Fiscal, de la Provincia de Buenos Aires (comienzo del cómputo de la prescripción), sigue siendo tan inconstitucional, bajo el Código Civil y Comercial de la Nación, como lo era bajo el Código Civil (Ley 340). En consecuencia, es de aplicación la misma jurisprudencia que hemos analizado hasta el momento.

En este punto recomiendo la lectura de los votos de los **Sres. Jueces Dres Genoud y Lázzari**, en la causa *“Recuperación de Crédito S.R.L.”*.

- iv. Como última hipótesis nos preguntamos: *¿Qué sucede si las Provincias o Municipios modifican los plazos de prescripción? ¿Qué pasa si copian el artículo 120 del Código Fiscal de la Provincia de Misiones? ¿La delegación realizada por el Congreso Nacional en los artículos 2532 (en materia de*

prescripción liberatoria) y 2560 es Constitucional, a la luz del artículo 31, 75, inciso 12 y 126 de nuestra Carta Magna?

El voto del **Vocal Preopinante, Dr. Ríos**, al cual adhieren los Dres. Barucca y Mirande, de la **Cámara de Apelación de Circuito (Santa Fe)**, en la causa **“Municipalidad de Esperanza c/ Noriega Rosana Raquel s/ Apremios (19/07/2019)”**, puede darnos un primer indicio o atisbo de respuesta, **aunque es prematuro realizar conclusiones en virtud de un antecedente aislado (mas allá de compartir o no sus considerandos)**.

En primer lugar, expresa que es dable advertir que en **Filcrosa** y toda su zaga, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** interpretó la Constitución Nacional y entendió que era materia delegada a la Nación por parte de las Provincias la regulación de este particular tópico de las relaciones entre acreedor y deudor que es la prescripción de la acción más allá del carácter de la deuda de que se trate por ser un instituto general del Derecho.

Luego, desde el año 2003 a hoy, la Constitución no ha cambiado y, en consecuencia, el reenvío a las legislaturas locales de la mencionada materia resulta claramente inconstitucional.

Agrega, el Vocal de Cámara que: *“la correcta interpretación de la Constitución indica (lo ha dicho la Corte una y mil veces) que la materia de la prescripción liberatoria es de resorte exclusivo del Congreso de la Nación y que son inconstitucionales las leyes provinciales que fijan un plazo distinto al que indica el Código Civil (hoy C.C.C.). De allí que el Congreso de la Nación, al sancionar este último, puede fijar la prescripción de los tributos en dos, cinco, diez o cualesquiera otras cantidades de años; empero, lo que no puede hacer, es decir que, lo que aquélla indica como de su resorte exclusivo, lo re delega a las legislaciones provinciales; pues, esto sí es ir en contra de la Constitución. Es decir, según la Corte, máximo intérprete de la Constitución Nacional, las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo y el Código Civil y Comercial de la Nación viene a consagrar que sí las tienen”.*

Continúa, diciendo que: *“no pudiendo este Órgano Jurisdiccional obviar la existencia de esos precedentes, emanados de la Corte Suprema en función de intérprete de la Constitución, se advierte que dicho razonamiento, por obvio, parece irrefutable y merece acatamiento, más allá del respeto por los sostenedores de la doctrina contraria a la del Máximo Tribunal”.*

A partir de esto, el segundo interrogante que se plantea el Dr. Gustavo Ríos es dilucidar entre el plazo genérico (artículo 2560 – primera parte) y el que indica el inciso c), del artículo 2562, del Código Civil y Comercial de la Nación.

Expresa que: “se entendiese que la declaración de inconstitucionalidad debe hacer, simplemente, desaparecer la última parte de los artículos 2532 y 2560, el plazo que correspondería aplicar sería el bienal del mencionado inciso c, del artículo 2562; pero esa interpretación, además de disvaliosa (por exigua, en relación a los plazos que maneja la Administración en virtud de sus inevitables pasos burocráticos, tal como lo indicó la Comisión Federal de Impuestos en la Resolución Declarativa N° 5 del 31/08/2012), no receptaría que existió una clara manifestación del Legislador de no someter a las provincias, municipalidades y comunas a dicho plazo”.

Entonces, concluye: “si se entiende que el Legislador diferenció a los tributos respecto del supuesto que trata el inciso c, del artículo 2562 (intención que surge clara del debate parlamentario y las sucesivas propuestas de modificación) y que sólo erró en el método de su tratamiento, se puede sin dificultad llegar a la conclusión que el plazo a aplicar es el genérico de cinco años que indica el artículo 2560”.

Por los fundamentos del acuerdo precedente, la Cámara declara la inconstitucionalidad de los artículos 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial de la Nación en tanto delegan a las legislaturas locales la potestad de regular sobre la prescripción liberatoria en materia de tributos.

Reitero, es un antecedente aislado, habrá que esperar mayor volumen de jurisprudencia y doctrina al respecto para realizar conclusiones sobre el tema.