

# LA INCIDENCIA DEL FALLO “ALPHA SHIPPING S.A” EN LOS PROCESOS DETERMINATIVOS DE OFICIO LOCALES

## THE INCIDENCE OF THE “ALPHA SHIPPING S.A” RULING ON THE LOCAL DETERMINATIVE PROCESSES

---

**Julieta Luchessi<sup>1</sup>; Luciana Foco<sup>2</sup>**

---

### RESUMEN:

El instituto de la prescripción en materia tributaria y la facultad de las jurisdicciones locales de regular normativamente el mismo, ha sido desde siempre una temática debatida tanto en relación a las acciones y poderes de los fiscos locales para determinar y exigir tributos, como también para aplicar y hacer efectivas las sanciones.

Se presentan frente a dicho tópico doctrinas con diferentes miradas, sobre las cuales la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dictado diversos fallos que iluminan la cuestión. En el presente artículo, haremos un racconto tanto de los principales aspectos de las posiciones doctrinarias mencionadas, como de la jurisprudencia dictada por nuestro Máximo Tribunal con algunas menciones a sentencias locales, hasta llegar al análisis de “Alpha Shipping”<sup>3</sup>, que si bien pareciera dilucidar algunos puntos de la discusión, a su vez genera múltiples interrogantes que serán aquí analizados.

### ABSTRACT

The institution of prescription in tax matters and the power of local jurisdictions to regulate it normatively has always been a debated topic both in relation to the actions and powers of local tax authorities to determine and demand taxes, and to apply and enforce sanctions.

Doctrines with different perspectives are presented on this topic, upon which the Supreme Court has issued various rulings that shed light on the matter.

In this article, we will recount both the main aspects of the aforementioned doctrinal positions and the jurisprudence issued by our Supreme Court with some mentions of local rulings,

---

1 Abogada, socia en Villegas Vázquez Luchessi, Maestranda en la Maestría de Derecho Tributario de la UCA. Doctoranda en Derecho UNC. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. ORCID: 0009-0009-1571-2039.

2 Abogada, miembro integrante en Villegas Vázquez Luchessi, estudiante de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la UNC, Secretaria Técnica de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la UNC, Miembro integrante del Instituto de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho, UNC. ORCID: 0009-0006-4424-907X.

3 Fallos: 346:103

culminating in the analysis of "Alpha Shipping," which, although it seems to put an end to the discussion, also raises multiple questions that will be analyzed here.

**PALABRAS CLAVE:** Prescripción, Tributos, Provincias, Constitución, Jurisprudencia.

**KEY WORDS:** Prescription, Taxes, Provinces, Constitution, Jurisprudence.

### **I. Preliminar. Introducción. Instituto de la prescripción**

Como bien es sabido, la finalidad de la figura bajo análisis es lograr que exista certidumbre jurídica, dando seguridad y firmeza a los derechos, estableciendo un límite en el accionar tanto del Fisco como de los contribuyentes, más allá de determinados períodos de tiempo. Ello, en atención a que el abandono de los derechos por un lapso prolongado de tiempo -que exceda el dispuesto por la norma- crea incertidumbre, inestabilidad y la consecuente falta de certeza en las relaciones jurídico-tributarias entre el ente recaudador y los sujetos pasivos -contribuyentes, responsables, etc.- del impuesto<sup>4</sup>.

La mentada limitación al accionar fiscal encuentra su correlato no sólo, como se dijo en el principio de seguridad jurídica, sino también, en materia tributaria, en la capacidad contributiva de los contribuyentes o responsables, en atención a que 'de admitirse que subsista indeterminadamente en cabeza del Estado la posibilidad de exigir las obligaciones fiscales no satisfechas en su momento, podría generar la situación de que se acumulen deudas tributarias que excediesen la capacidad económica actual del sujeto pasivo'<sup>5</sup>.

El instituto de la prescripción liberatoria es entendido no como un modo de extinción de la obligación tributaria, la cual subsiste como obligación natural o deber moral, sino de la exigibilidad de la misma basada en dos elementos que deben concurrir, el paso del tiempo establecido por ley y la falta de acción u omisión por parte del acreedor.

A nivel nacional, no se presentan mayores controversias, ya que la prescripción se encuentra prevista normativamente en la Ley 11.683 (Ley de procedimiento tributario), normativa que se encuentra en el mismo escalón piramidal que las leyes de fondo y siendo ley especial, no caben dudas de su clara aplicabilidad.

Pero, tal como se mencionó al comienzo, se ha generado gran discusión doctrinaria y distintas posiciones jurisprudenciales, en relación a las atribuciones de los poderes legislativos locales respecto a la posibilidad de regular el instituto de la prescripción, tanto de las acciones y poderes de los fiscos para llevar adelante la determinación del tributo y exigir su pago, como respecto a la aplicación y exigibilidad de sanciones tributarias.

### **II. Posiciones doctrinarias encontradas**

Durante muchos años, nos encontramos ante dos doctrinas diametralmente opuestas, si bien algunos autores mencionan una tercera postura, aquí nos referiremos a la dos más emblemáticas, iuspublicistas u iusprivatistas.

4 López Herrera, Edgardo y colaboradores, "Derecho Tributario - Tratado de la prescripción liberatoria", Ed. Lexis N° 9999/010846, Buenos Aires, 2009, Pág. 27 y ss.

5 López Herrera, Edgardo y colaboradores, *ibid*.

Respecto a la primera de ellos, -luspublicistas-, quienes se enrolan en la misma sostienen una clara autonomía del Derecho Tributario, destacando que las jurisdicciones locales han reservado las potestades no delegadas a la Nación, conservado para sí las respectivas a la posibilidad de crear tributos, y respecto de estos, la facultad de regular sus formas o modo de extinción (Conf. los arts. 5° y 121 de la Constitución Nacional).

De esta forma el derecho público local prevalece por sobre lo regulado en el derecho privado, siendo potestad local establecer todos los elementos que componen al instituto de la prescripción.

Consideran a la figura aquí analizada como un instituto propio del derecho público local, correspondiéndole a la legislación provincial o municipal su regulación, apartando así la aplicación de los códigos de fondo respecto de ella.

*Afirman 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"*

*"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<sup>6</sup>.*

Podemos citar, brevemente, a algunos grandes doctrinarios que se han posicionado en esta teoría, como lo es Dino Jarach, quien manifestaba que *"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).

Asimismo, Carlos M. Giuliani Fonrouge ha expuesto 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,*

---

6 In re Lorenzo Larralde y Otros (Fallos: 243:98)

*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).*

Colocándose en la misma postura, Juan Carlos Luqui, sostuvo que: *"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).*

Luego, respecto a la segunda teoría **-lusprivatistas-**, quienes se posicionan en la misma consideran que mediante el artículo 75 inc. 12 de la CN se ha delegado en el Congreso Nacional la facultad de regular todo lo atinente al vínculo obligacional acreedores-deudores por lo cual, las causales de extinción de dicha relación, dentro de la que se encuentra el instituto de la prescripción liberatoria, se encuentra regulada en dicho cuerpo normativo.

Contrariamente a lo expuesto ut supra, no conciben el instituto en cuestión como parte integrante del derecho público local, sino por el contrario un instituto general del derecho, siendo el Congreso de la Nación quien regula la misma, ello en consonancia con los arts. 75, inc. 12 y 126 de la Carta Magna.

Si bien se reconoce una clara autonomía a las potestades provinciales y municipales para regular su poder tributario local, respecto de la prescripción en razón de considerarla como un instituto general del derecho, las jurisdicciones no podrán apartarse de lo previsto por los Códigos de fondo.

Para sustentar esta teoría, podemos mencionar algunas conclusiones de Osvaldo Soler, quien sostuvo que de acuerdo con la concepción moderna que derivó en el Estado de Derecho, la relación jurídica que une al Estado con los particulares no está dominada por la idea de Poder sino por la del Derecho. En dicho contexto, la obligación tributaria tiene la misma naturaleza jurídica que cualquier obligación reglamentada por el Código Civil.

*Agrega que "a mayor abundamiento, en el fondo de las prescripciones del inciso 12º, del artículo 75 de la Constitución Nacional, subyace una garantía implícita que puede asimilarse a la universalidad, unidad y uniformidad del derecho aplicable en todo el territorio nacional que, como principio rector en materia normativa federal, debe ser respetado por el legislador. (...) Por ello, de acuerdo con la universalidad, unidad y uniformidad del derecho como principio implícito contenido en el inciso 12º, mencionado, las provincias no podrían fijar términos de prescripción distintos a los establecidos por el Código Civil, pues ello significaría menoscabar tal principio pues, en tal caso, coexistirían dos normas jurídicas que definirán con distinto*

*alcance un mismo instituto jurídico, el cual ya ha sido regulado por la legislación de fondo.*

*En razón de ello, no puede justificarse que se le otorgue a los fiscos locales el privilegio de extender el plazo para ejercer el derecho de exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación tributaria, pues con ello se estaría convalidando el criterio de la supremacía del poder público sobre los particulares en una materia gobernada por la justa e igualitaria relación jurídica que emana del nacimiento de la obligación tributaria, en la cual no prevalece la idea de Poder y si, en cambio, la idea del Derecho.”*

Asimismo, Giannini<sup>8</sup> -con palabras aplicables al derecho argentino- ha expuesto que “... puede llegarse por tanto a la conclusión de que la deuda impositiva no es solo afín a la obligación del Derecho Civil, sino que es la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación lógica en el hecho de que no existe en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria de derecho público. Esta idea se relaciona con otra, según la cual la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado es una distinción instrumental, es decir, de medios y de institutos jurídicos, por lo que puede afirmarse, sin violentar la lógica, que la deuda impositiva constituye siempre, a pesar de formar parte de una relación que en su conjunto y en algunas de sus manifestaciones pertenece al Derecho Público, una obligación conforme al esquema tradicional del Derecho Privado”

Entonces, en apretada síntesis, podríamos mencionar que la dicotomía se presenta entre considerar por un lado, a la prescripción como un instituto general del derecho y por ende aplicar la normativa de fondo o por el otro, que la reglamentación relativa a impuestos locales es una facultad privativa de las provincias y municipios que no ha sido delegada al Estado Nacional, siendo la figura aquí analizada parte del derecho público local.

### **III. Posicionamientos jurisprudenciales, previos a la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación.**

Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos fallos ya había exteriorizado su postura ante las controversias vinculadas a si el Derecho tributario local debía subordinarse al Derecho de fondo y en algunos de ellos, específicamente respecto al instituto de la prescripción, como ser “Vélez Sarsfield, Tomasa c/ Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires<sup>9</sup>”; “Ana Masotti de Busso c/ Provincia de Buenos Aires<sup>10</sup>”; “Liberti Atilio César (suc.) s/ Inscripción<sup>11</sup>”; “Lorenzo Larralde y otros s/ Demanda de inconstitucionalidad<sup>12</sup>”; entre muchos otros, aquí nos detendremos en el antecedente “*Filcrosa S.A s/quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*”<sup>13</sup>

Ello así, en tanto que con el dictado de dicha sentencia, nuestro máximo tribunal y último intérprete, aparentemente zanjó la discusión doctrinaria mencionada, enrolándose -como se verá- en la teoría lusprivatista.

7 Soler, Osvaldo H., “*Tratado de Derecho Tributario*”, Ed. La Ley, 5° Ed., T° II, 2014, Pág. 266 y ss.

8 Giannini, Achille Donato. “*Instituciones del Derecho Tributario*”. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957, nº 33, Pág. 91.

9 Fallos: 23:647

10 Fallos: 207:270

11 Fallos: 235:571

12 Fallos: 243:98

13 Fallos: 326:3899

En el citado precedente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, estableció por mayoría que las jurisdicciones locales, es decir las 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como así también los municipios, no poseen competencia para legislar en materia de prescripción de las obligaciones correspondientes a los tributos.

Para ello, mencionando entre sus fundamentos que *“...las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las Provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local (Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344)”*

Luego, tal como lo sostenían quienes adhieran al posicionamiento “Iusprivatista”, precisa que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, con la siguiente fundamentación:

*“Ello ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al Congreso de la Nación por el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional (CN), este no solo fija los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía”*

*“la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias -ni a los municipios- dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344).”*

Asimismo, sostuvo que *“...del texto expreso del artículo 75, inciso 12), de la Constitución deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos, es claro que la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos modos de extinción”.*

Previo a concluir, manifiesta que: *“La Corte ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos: 190:98 y 321:174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (Fallos: 313:1366)”*

Conforme dicha jurisprudencia todo lo relativo al instituto de la prescripción liberatoria, su plazo, inicio del cómputo y las causales de suspensión e interrupción se encontraba previsto en la normativa de fondo, es decir nuestro Código Civil, dejando de lado las previsiones reguladas por los ordenamientos locales.

Podemos mencionar, en apretada síntesis, algunas sentencias de nuestro Máximo Tribunal, que establecieron, respecto de algunos de los elementos que conforman el instituto de la prescripción, la aplicación del Código de fondo.

En relación a las causales de interrupción del cómputo de la prescripción, en *“Sandoval, Héctor c/ Provincia del Neuquén”*<sup>14</sup> la CSJN manifestó que no cabía a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan. En ese entendimiento, resolvió que era arbitraria la sentencia que, al admitir la excepción de prescripción, no asignó efecto interruptivo a la demanda planteada ante un juez incompetente, dando prevalencia a la ley local sobre el precepto de fondo (art. 3986 del Código Civil)<sup>15</sup>

Respecto al *dies a quo*, en *“Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés – Ejecutivo – apelación - recurso directo”*<sup>16</sup> sostuvo la Corte 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 fija su cómputo<sup>17</sup>.

Luego, vinculada a las causales de suspensión del cómputo de la prescripción, nuestro Máximo Tribunal, en la sentencia dictada en autos *“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”*<sup>18</sup> resolvió tener por prescripta la deuda discutida en el caso, ya que la ejecución fiscal se había iniciado holgadamente cumplido el plazo quinquenal de prescripción previsto en la legislación común, sin que respecto de ellos se hubiere alegado, ni mucho demostrado, la ocurrencia de alguna causal válidamente establecida que lo hubiera suspendido o interrumpido, aplicando las previstas por la normativa de fondo<sup>19</sup>.

Pero, pese a esta doctrina que surge de los fallos referidos de la CSJN, tribunales locales como el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se apartaron de la solución brindada por nuestro Máximo Tribunal -de manera contemporánea-, considerando relevante destacar lo expuesto por José Osvaldo Casás en *“Sociedad Italiana”*<sup>20</sup>, cuando al emitir su voto y contestar el interrogante *“¿qué plazo de prescripción debe aplicarse al caso? ¿El previsto en la legislación local o el contemplado en la legislación nacional?”* -en apretada síntesis- manifestó:

*“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 bien-*

14 Fallos 320:1344

15 Secretaria de Jurisprudencia de la CSJN, *“Normas Locales y Prescripción. Filcrossa - Alpha Shipping S.A. - First Data Cono Sur S.R.L.”*. Mayo 2023

16 F. 391. XLVI.

17 Secretaria de Jurisprudencia de la CSJN, *ibid.*

18 G. 37. XLVII

19 Secretaria de Jurisprudencia de la CSJN, *ibid.*

20 *“Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires S/ Queja por Recurso de Inconstitucionalidad Denegado En: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires C/ DGC (Res. N° 1881/DGE/2000) S/ Recurso de Apelación Judicial C/ decisiones de DGR”*, Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 17/11/2003.

*estar 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.*

*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.*

Luego cita el voto en minoría de Alfredo Orgaz en autos "Atilio César Liberti - sucesión" (Fallos 235:571), sentencia del 10 de agosto de 1956, donde se manifestó en forma contraria a la jurisprudencia imperante en el tópico, considerando que las jurisdicciones locales podía regular el instituto de la prescripción.

Manifiesta luego que "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..." citando asimismo las oscilaciones en el tiempo de las decisiones de la CSJN entre lus privatista vs. lus Publicista y doctrina expuesta por destacados juristas que se enrolan en la segunda de ellas, para luego concluir que:

*"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 (...)situación que, no está de más confirmar, no se verifica respecto de la norma sobre prescripción impugnada en el sub iudice.*

Concluyendo, luego de justificar su apartamiento de la posición sentada en mayoría por la Corte Federal en "Filcrosa...", que "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. 3º 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."*

*Incluyendo finalmente una reflexión sumamente relevante, manifestando que "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."<sup>21</sup>*

Con posterioridad, nuestro Máximo Tribunal, continuó sosteniendo el criterio expuesto en "Filcosa", tal como sucedió en autos "Municipalidad de La Matanza c/ Casa Casma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía"<sup>22</sup>, donde en primera instancia el juez competente había dispuesto que no era aplicable al caso la normativa local,

21 Voto de José Osvaldo Casas en "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires S/ Queja por Recurso de Inconstitucionalidad Denegado En: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires C/ DGC (Res. N° 1881/DGE/2000) S/ Recurso de Apelación Judicial C/ decisiones de DGR", Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 17/11/2003.

22 Fallos: 332:616

ya que lo relativo a la prescripción de las obligaciones -incluidas las tributarias- como asimismo lo atinente a sus causales de suspensión e interrupción, era cuestión deferida por la Constitución Nacional al Congreso de la Nación -postura iusprivatista- Pero dicha sentencia fue apelada por la vencida, dictando el Superior un fallo que revocó ese pronunciamiento, enrolándose en la teoría iuspublicista, llegado las actuaciones a la Corte Suprema donde se resuelve dejar sin efecto la sentencia del a quo por resultar aplicable lo dispuesto en *"Filcrosa"*.

Destacamos el voto de la Dra. Carmen M. Argibay en dichos autos -en razón de que luego se expondrá- donde manifestó que:

*"Los agravios vinculados con el plazo de prescripción aplicable encuentran respuesta en los fundamentos dados por esta Corte (...).*

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

*Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas.*

*A ello debe agregarse que en la causa no se ha promovido seriamente la inconstitucionalidad de los artículos del Código Civil ni se ha articulado una crítica orientada a revisar esa interpretación que, mientras siga en pie, cuenta con la autoridad para gobernar la solución de casos similares o análogos a aquéllos en los que ha operado como ratio decidendi»"*

Existiendo numerosos pronunciamientos como los citados queda claro que nuestro Máximo Tribunal siguió ratificando la doctrina *"Filcrosa"* a pesar de haber variado su composición en diferentes fallos.

Un antecedente que no podemos dejar de mencionar es *"Bruno, Juan Carlos c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad."*<sup>23</sup> en el que se discutió si el plazo de prescripción de la acción de repetición de tributos a favor de las Provincias y las Municipalidades era de cinco -normativa local- o de diez años -Código de fondo-.

Allí, la CSJN aplica la doctrina sentada en *"Filcrosa"*, concluyendo que era aplicable el plazo de prescripción decenal previsto en el artículo 4023 del Código Civil para las "acciones personales", y entiende que la Provincia no puede reducir ese plazo a cinco años.

Podemos entonces concluir hasta aquí que a partir del dictado del fallo *"Filcrosa"*, la Corte pretendió colocar un punto final al debate y posturas encontradas, colocando con preeminencia a lo previsto por el Código Civil respecto a todos los elementos que componen

---

23 Fallos 332:2250

el instituto aquí analizado. Pese a lo cual, mediante el dictado de algunas sentencias por gran parte de los tribunales superiores locales se apartaron de ella, sosteniendo la aplicación de la prescripción conforme la normativa local.

#### **IV. Sanción del Código Civil y Comercial de la Nación. El retorno de la controversia.**

Con el dictado de la Ley 26.994 (B.O. 8/10/2014), que implicó la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante "CCyCN") con vigencia a partir del 01/8/2015 (Conf. Ley N° 27.077 B.O. 19/12/2014) derogando el Código Civil de Vélez Sarsfield, la discusión en torno a la competencia legislativa de los fiscos locales respecto al dictado y aplicación del instituto de la prescripción, vuelva a resurgir generando nuevamente diferentes posicionamientos frente al tema en cuestión.

Ello en razón de lo previsto por el art. 2532 y 2560 del cuerpo normativo citado, mediante los cuales se estableció:

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

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

Así, de una simple lectura de los artículos citados y cuya constitucionalidad que ha sido arduamente cuestionada, conforme se expondrá, gran parte de los doctrinarios han concluido que haciendo una interpretación literal de los mismos, las jurisdicciones locales podrían regular normativamente la prescripción, pero sólo uno de los elementos que componen el instituto, esto es, el plazo.

A partir de ello y puntualmente en virtud de lo previsto por el art. 2532, se han generado nuevos tópicos y cuestionamientos a analizar, dentro de los cuales podemos mencionar los siguientes interrogantes. En efecto ¿Las Legislaturas locales se encuentran habilitadas para regular sólo el plazo prescriptivo o todos los demás elementos de la prescripción tributaria, como ser el inicio del cómputo, causales de suspensión e interrupción, la dispensa? ¿Respecto a qué períodos fiscales se aplicaría el articulado? ¿Es legítima la delegación efectuada por el Congreso a las jurisdicciones locales? ¿El término "*jurisdicciones locales*" hace referencia sólo a las provincias o en adición a ello, se extiende a los municipios? entre otros.

Ante los nuevos cuestionamientos suscitados, autores como Spisso<sup>24</sup> plantean que el agregado efectuado a los artículos 2532 y 2560 es desacertado, pues mientras el primero se refiere a los plazos de la prescripción liberatoria en materia tributaria, la literalidad del segundo podría inducir a una errónea interpretación en el sentido que se ha delegado a los gobiernos locales el fijar el término de prescripción tanto de la adquisitiva como de la liberatoria y respecto de todas las materias de competencia de los gobiernos locales

A su vez, MÁRQUEZ, José F. y CALDERÓN, Maximiliano R., consideran que la norma del artículo 2532 "*...debe ser interpretada de manera estricta, y por ello, no puede extenderse*

24 SPISSO, Rodolfo R., "*Prescripción liberatoria de tributos provinciales en el Código Civil y Comercial*", LL 2014-F, 1237, Cita Online: AR/DOC/4281/2014, pág. 4.

*dicha facultad a dictar normas especiales sobre otras cuestiones (tales como el comienzo del cómputo del plazo o causales de modificaciones) o sobre otras materias ajenas a la cuestión tributaria...". Para agregar que "...Del juego armónico de los arts. 2532 y 2560 no queda claro si las leyes locales podrían prever plazos diferente en materia no tributaria; entendemos que la especificación brindada en la primera de las normas impone limitar esta facultad a esta exclusiva materia..."<sup>25</sup>*

En la posición que las autoras del presente se enrolan, se ha considerado que no es constitucionalmente válida una ley que pretende delegar en las legislaturas provinciales una potestad que la Constitución puso en cabeza del Congreso Nacional, porque el dictado de dicha ley no resulta "en consecuencia" la Constitución Nacional conforme lo requiere el artículo 31 sino que resulta en abierta contradicción y oposición con ella<sup>26</sup>.

De lo expuesto, es claro entonces que a través de los arts. 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial se ha pretendido "devolver" a las Provincias la potestad de establecer los plazos de prescripción que ellas le delegaron al Congreso Nacional. Tal intento consideramos que resulta inconstitucional, en tanto, la distribución de potestades legislativas establecida en el Constitución no puede ser modificada por una norma de jerarquía inferior. Pese a lo cual, aún la mayoría de los interrogantes generados con el CCyCN no tienen una solución final. En este marco y en pleno reinicio de cuestionamientos y posiciones doctrinaria respecto a la posturas contrapuestas en relación a la autonomía del derecho tributario local en contraposición con las competencias delegadas a la Nación, la CSJN dicta el fallo "Volkswagen"<sup>27</sup>.

En el antecedente mencionado, la CSJN dispone un límite en el análisis, aplicando la postura expuesta en el antecedente "Filcrosa", citado *ut supra*, pero sólo respecto a controversias suscitadas en relación a períodos previos al dictado del CCyCN, estableciendo:

*"en la extensa lista de fallos que se mencionan en el apartado IV de aquel dictamen, el Tribunal 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 art. 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. Sobre tales bases, el Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República (cf., casos citados en aquel dictamen y CSJ 235/2013 (49-M)/CS1 "Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal", sentencia del 27 de noviembre de 2014).*

25 Aut. Cit. "Libro Sexto. Disposiciones comunes a los derechos personales y reales. Título I. Prescripción y Caducidad", en CALVO COSTA, Carlos A. (Dir.), Código Civil y Comercial de la Nación, T. II, La Ley, Bs. As., 2015, pág. 748 y 772. Autores citados en "LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO LOCAL. Un nuevo análisis a partir del Código Civil y Comercial de la Nación" por Lucrecia Nocetto.

26 García Prieto, Horacio, Virgile, Luciana, "La prescripción de los tributos locales y el nuevo código civil y comercial", DTE Errepar, Diciembre 2015, pág.5. En el mismo sentido: Coronello, Silvina y Araujo Fabiana, "La prescripción de los tributos locales", Práctica Integral Buenos Aires (PIBA), Errepar, marzo 2015.

27 Fallos: 342:1903.

Pero no olvida que el 10/08/2015 entró en vigencia el CCyCN y sus respectivos artículos 2532 y 2560, brindando ante ello el concepto de “consumo jurídico”, estableciendo que:

*“no puede soslayarse en el sub examine que el 10 de agosto de 2015, entró en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por la ley 26.994 (art. 1° de la ley 27.077), ordenamiento que -en lo que aquí concierne- estableció normas relativas a la aplicación intertemporal de las leyes (arts. 70 y 2537) y produjo reformas significativas en cuanto a la prescripción contemplada en su Libro Sexto, que consistieron en reducir ciertos plazos y facultar a las legislaciones locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria en materia de tributos (cf., en especial, arts. 2532; 2560; 2562, inciso c, del nuevo ordenamiento y arts. 30; 4023 y 4027, inciso 30 y 4051 del Código Civil en su anterior redacción). (...) sin embargo, 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 (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; (...) En consecuencia, 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 (cf. doctrina de Fallos: 232:490; 306:1799; 314:481; 321:1757; "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires" Fallos: 338:1455, considerando 5°), conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal”*

Previo a concluir y haciendo un llamado a los tribunales de justicia locales, en relación a la autoridad institucional de los precedentes de la Corte y la necesidad de fundamentación en el caso de apartarse de los mismo, sostiene que *“es nítido que el tribunal a quo al resolver la cuestión constitucional que le fue planteada ignoró por completo lo establecido en aquellos fallos y, si bien la Corte Suprema sólo decide en los casos concretos que le son sometidos, y sus sentencias no resultan obligatorias para otros análogos, cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores -inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (...).*

*En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47).”*

Destacamos que nuevamente en disidencia, el juez Rosatti, señaló que si bien se ha sostenido que no existe una diferencia estructural entre la relación jurídica civil y la relación jurídica tributaria, de allí no se deriva que el diseño constitucional argentino obligue al derecho tributario en general -y al derecho público local en particular- a sujetarse a las disposiciones de los códigos de fondo. Adicionalmente, estableció que la supuesta unidad conceptual de los institutos no implica, necesariamente, que deba existir un solo ordenamiento jurídico que los regule de forma uniforme, pues ese razonamiento, lle-

vado al extremo y aplicado al reparto de atribuciones propias del federalismo, culminaría por vaciar completamente de competencias a las legislaturas locales en materias no delegadas. Por ello, las provincias, y obviamente la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuentan con competencia para regular la prescripción de la acción tributaria en toda su extensión; esto es, en cuanto refiere a los poderes del Fisco para reclamar sus tributos (el plazo, la forma de cómputo y las causales de suspensión y/o interrupción) y en lo atinente a la acción de repetición.

Manifestando luego que ello no importa habilitar a dichas jurisdicciones locales a fijar plazos excesivamente extensos, disponer causales de suspensión o interrupción improcedentes, o habilitar modos de computar los plazos que tiendan a perjudicar a los contribuyentes, pues los poderes fiscales provinciales y municipales -tal como ocurre con el nacional- se encuentran sujetos a los principios constitucionales de la tributación y al principio de razonabilidad<sup>28</sup>.

La postura mayoritaria fue reiterada por la CSJN en autos *“Recurso de hecho deducido por la actora en la causa First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Provincia de Corrientes (Dirección General de Rentas) s/ recurso facultativo (acción de nulidad)”*<sup>29</sup>

#### **V. Doctrina sentada en el fallo “Alpha Shipping”.**

Luego del racconto de antecedentes efectuado, nos adentramos a un reciente pronunciamiento de la CSJN y sus diferentes consideraciones y posibles implicancias.

Consideramos que éste precedente ha tenido importancia, no sólo en lo que respecta a la prescripción de las multas tributarias, sino también en su procedencia en los procesos determinativos de oficio locales.

Así, en autos *“Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”* (Fallos 346:103) el 07/03/2024, la Corte se expidió -en lo que aquí respecta- en relación a determinar cuál es el cuerpo normativo aplicable respecto a la prescripción de las sanciones tributarias.

Si bien este antecedente se pronuncia sobre controversias que surgían y que pese a todo lo expuesto hasta aquí subsistían en torno al tópico, como se expondrá, permite el nacimiento de nuevos interrogantes.

La causa analizada arriba al Máximo Tribunal en razón de haberse recurrido, por parte de la firma actora, la sentencia dictada por el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tierra del Fuego, donde se había resuelto aplicar la normativa local en razón de que *“la solución -ante la prescripción alegada por la empresa- debía cimentarse en una interpretación sistemática de ese plexo -normativa local- en la particular estructuración de la falta endilgada y del impuesto al que estaba vinculada, en su adecuación a los principios que surgen del Código Penal y en las consecuencias incoherentes e ilógicas de aplicar plazos distintos para determinar deudas impositivas -5 años- y para las consecuentes sanciones por omisión fiscal -2 años- y un día a quo idéntico”*.

Sostuvo que *“la aplicación de las multas era consecuencia de la determinación de oficio, sin la*

28 Secretaria de Jurisprudencia de la CSJN, ibid

29 Fallos: 346:217

*cual no podría aplicarse sanción alguna por cuanto no se contaría con base para su graduación (...) concluyendo en que la determinación era presupuesto de la sanción y, en ese orden, si la autoridad administrativa gozaba de un período de 5 años para determinar la deuda, resultaba incompatible limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente"* Bajo esa postura, observó que las normas del código fiscal local, "no vulneraban en modo alguno el principio de legalidad en materia penal y tributaria, ni el reparto de competencias legislativas instituidas en la Constitución Nacional, ni las directrices hermenéuticas fijadas por la Corte Suprema. Concluyó que "ello era así por cuanto el límite temporal normado en la provincia estaba sincronizado y armonizado con la naturaleza del auto declarativo del tributo cuyo incumplimiento servía de causa para las multas controvertidas, y con el procedimiento reglado para la determinación del impuesto y la cuantificación de la multa, que no era automática. Añadió, además, que ello también se conformaba con la norma común de fondo que regía para la obligación tributaria -Código Civil-, y receptaba los principios y disposiciones generales del Código Penal que derivaban del carácter de esa específica sanción pecuniaria."

Pronunciamiento revocado por la Corte, al señalar en primer lugar la naturaleza penal de la sanción enrostrada por el Fisco a la contribuyente, lo cual implica la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal -tal como lo prescribe el inc. 4 del art. 65 del Código Penal-.

Es decir, primero considera que los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate. Ello incluso podría tener implicancias en normas locales sancionatorias independientemente de la materia tributaria.

Entendemos que lo antedicho no sería una novedad, ya que la Corte se había pronunciado previamente respecto al tema, cuando en la causa "*Usandizaga Perrone y Julianera S.R.L.*"<sup>30</sup>, siguiendo con el criterio ya esbozado en autos "*Parafina del Plata*"<sup>31</sup> en relación a la naturaleza de las infracciones tributarias, tanto sustanciales como formales, se enrola en la tesis penalista<sup>32</sup> y como consecuencia de ello, considera plena la aplicación de los principios del derecho penal a tales supuestos, manifestando expresamente que: "*toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario*".<sup>33</sup>

En consecuencia, podemos aseverar que el reconocimiento de la naturaleza penal de las infracciones tributarias efectuado por el Máximo Tribunal<sup>34</sup>, refiere no sólo a las previstas a nivel nacional -Ley 11.683-, sino también a las establecidas en los ordenamientos locales.

---

30 Fallos 303:1251

31 Fallos 271:297

32 Siguiendo a Aguirre Mosquera, Jorge, manifestamos que "la conclusión lógica que puede extraerse de las teorías penalistas (...), es que el Código Penal y los principios del Derecho Penal Común son de obligatoria vigencia para todo lo relativo a la infracción tributaria y su sanción, a menos que una norma expresa derogue su aplicación (siempre que, evidentemente, ese apartamiento de los principios generales no importe la violación de una garantía de rango constitucional)". Aut. Cit., "Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba", 1ed, Buenos Aires, La Ley, 2013, Pág. 371.

33 Litvak, José D, "Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario" 1ed, Buenos Aires, La Ley, 2003, Pág. 80 y 81.

34 También en Fallos 316:1313; "Alfonso Elena c/ Dirección de Rentas" Sentencia N° 1009; entre otros.

En segundo lugar, retornando al fallo aquí analizado, la CSJN en su derrotero argumental, se remite los antecedentes “Lazaro Rabinovich e hijos” (Fallos: 198:139), “Filcrosa” y “Volkswagen”.

Respecto al primero de los fallos citados, sostuvo allí que la prescripción de la acción para imponer multa por infracción a las disposiciones de leyes de la provincia de Mendoza sobre descanso dominical, se regulaba por el Código Penal, no obstante lo que al respecto dispusieran las leyes provinciales. Expuso también que mediante dicha normativa, las legislaciones locales no podían reglamentar ese instituto, sin violación a los arts. 67, inc. 11 y 108 de la Constitución Nacional. Ello en razón del carácter penal que revestían las multas aplicadas por infracción a las disposiciones de la normativa de la provincia de Mendoza sobre descanso dominical.

En relación al segundo y tercero<sup>35</sup>, reitera su postura enrolándose en la teoría *lus Privatista*, manifestando 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 art. 75, inc. 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*”; resolviendo que la prescripción de las obligaciones tributarias locales con todos sus elementos (plazos, inicio del cómputo, sus causales de interrupción o suspensión) se rigen por lo previsto por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República, es decir por los Códigos de fondo.

Concluyendo que correspondía aplicar el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal, pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local<sup>36</sup>.

Nuevamente el Presidente de la Corte, Horacio Rosatti, tal como lo ha hecho en los *leading case* citados *ut supra*, vota en disidencia conforme su clara postura *lus Publicista*. Dentro de sus argumentos y en apretada síntesis, señala que las jurisdicciones locales conservan todas las facultades no delegadas a la Nación, haciendo hincapié en el poder de policía (arts. 5°, 75 inc. 30 y 121, Constitución Nacional).

Por ello, expone que la delegación que las provincias efectuaron a la Nación para dictar el Código Penal que surge del art. 75, inc. 12 de la CN, no les impide a ellas retener su potestad punitiva propia justificada en el ejercicio de ese poder de policía. Esto es, la prerrogativa exclusiva de establecer contravenciones e infracciones, fijar las correlativas sanciones y aplicarlas en asuntos de puro interés local.

Manifiesta luego, para concluir, que el argumento que postula el carácter penal de las infracciones tributarias siendo por ello -a los fines de su prescripción- materia propia del Congreso de la Nación, importa negar a las jurisdicciones locales el ejercicio de una materia que no ha sido delegada al Gobierno Federal, como es el de establecer las consecuencias punitivas no penales, desnaturalizando el reparto de competencias que trazaron los

---

35 Fallos 326:3899 Fallos 342:1903

36 Secretaria de Jurisprudencia de la CSJN, *ibid*.



constituyentes originarios de 1853/1860 y los reformadores de 1994.

Pese al voto en disidencia citado, podemos exponer para concluir que:

En primer lugar, nuevamente el Máximo Tribunal define que las sanciones aplicadas por los Fiscos locales en razón de la comisión de infracciones tributarias, sustanciales o formales, por los contribuyentes o responsables, tienen sin dudas naturaleza penal. Postura que -como se expuso-, ya había sido así definida por la Corte en pronunciamientos previos.

En segundo orden, deja claramente sentado que respecto al instituto de la prescripción, rigen los Códigos de Fondo (art. 75 inc. 12 y 123 de la CN), manifestando nuevamente su claro enrolamiento en la postura *ius Privatista*, y en consecuencia de lo expuesto en el primer precedente, considera aplicable al caso el Código Penal de la Nación Argentina, puntualmente su artículo 4to.

Previo a concluir el presente apartado, un punto relevante a tener en consideración es que conforme una lectura detenida del antecedente referenciado, pareciera que en el caso se resuelve la prescripción de la facultad del Fisco local de “aplicar” la sanción, no así para hacerla “efectiva”.

Como bien es sabido, ambos conceptos son dispares y refieren a diferentes etapas de la procedencia de la figura infraccional, ya que el primero de ellos –aplicar- se vincula a la adjudicación de la sanción en cabeza del sujeto responsable y el segundo a la puesta en marcha del fisco de las herramientas que posee para obtener el cobro de la multa firme debidamente atribuida al contribuyente o responsable, es decir, ejecutar y llevar a adelante su cobro.

Siendo que en el caso se encontraban cuestionando la “aplicación” de la sanción, subsistiría entonces el interrogante respecto a si la conclusión a la que arriba la Corte en este fallo, es extensible a la etapa de ejecución de esa multa firme.

En efecto, consideramos plenamente procedente el criterio sustentado por la Corte el *Alpha Shipping* en relación a la prescripción de las facultades del fisco para hacer efectiva la sanción aplicada, no existiendo motivos para apartarse de la normativa de fondo -Código Penal-.

Finalmente, este precedente resulta de aplicación tanto en relación a provincias como a municipios, quienes debieran modificar su normativa tributaria a los efectos de evitar la innecesaria litigiosidad, dada la interpretación jurisprudencial realizada por el máximo intérprete de nuestra Constitución Nacional.

## **VI. Aplicación del fallo analizado en la normativa local de la Provincia de Córdoba.**

Hacemos referencia puntualmente a la legislación cordobesa, porque dicha jurisdicción receptó la postura de la Corte en el fallo analizado en el presente artículo, pero sólo respecto al plazo e inicio del cómputo y respecto únicamente el ámbito sancionatorio, con algunas particularidades según sean en la etapa de “aplicación” o “exigencia” de la multa tributaria.

Así, mediante el dictado de la Ley 10.928<sup>37</sup> el 15/12/2023, la Legislatura de la Provincia de Córdoba incorporó modificaciones a la Ley 6.006, es decir al Código Tributario de Córdoba (en adelante “CTP”), dentro de las cuales se observa la aplicación de la postura mayoritaria de la Corte en Alpha Shipping, quedando redactado el Artículo 134 de dicho cuerpo normativo, de forma tal que determina que las facultades del Fisco local tanto para aplicar, como para exigir el pago de multas, prescriben por el transcurso de dos años.

En relación al inicio del cómputo del plazo de la prescripción –que fue materia de reforma por la Ley 10.928-, esto es, el Artículo 136 del CTP, dispone que para aplicar la sanción tributaria el plazo comienza a computarse *“desde la medianoche del día en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible” y para hacerla efectiva “desde el día siguiente a aquél en que quede firme la Resolución que aplica la sanción.”*

Ahora, dicho panorama y el cambio normativo referenciado, nos lleva a preguntarnos en primer lugar ¿Qué sucederá con la prescripción de las multas tributarias que pretende aplicar el Fisco Cordobés en procedimientos sumariales iniciados con anterioridad a la modificación del CTP?

Para responder a dicho interrogante, primero debemos recordar -como mencionamos previamente- que al otorgarle y reconocerle naturaleza penal a las sanciones tributarias -sustanciales o formales- son claramente aplicables y procedentes, todos los principios generales del derecho penal, como lo es el principio de la ley penal más benigna.

Si bien excede al presente una explicación pormenorizada del principio mencionado, en apretada síntesis, consideramos relevante traer a colación lo expuesto sobre el tópico por autores como Horacio García Belsunce<sup>38</sup>, quien afirmó que en relación al art. 2º del Código Penal: *“Esta norma encuentra su fundamento en un principio objetivo de justicia, en razón de que si el legislador cambia su concepción jurídica, interpretando las valoraciones de la «moral media del pueblo» o las que hacen a la seguridad del individuo, de la sociedad o del estado, al bienestar colectivo o al orden jurídico en general, considerando no punible aquella acción que antes lo era, (...), parece justo acordar a quien ha cometido esa acción con anterioridad a la nueva ley, sea que se halle en estado de proceso o cumpliendo la pena, los beneficios de ella, que desincrimina el hecho (...).”*

*“(...). En otros términos, el principio de la nueva ley penal más benigna es una excepción a la regla «tempus regit actum» y, al mismo tiempo, a la ultraactividad de la ley anterior, si ésta fuera más gravosa en comparación con la nueva ley más benigna”*

En el orden internacional, el principio de aplicación de la ley más benigna se apuntala en el art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que su aplicación no queda restringida al derecho penal sino que se extiende a otros ámbitos de actuación del Estado, como el administrativo o el tributario. Ello se desprende del criterio estipulado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, máxima intérprete del Pacto de San José de Costa Rica, en las causas “Baena” (2/2/2001); “Palamara” (22/11/2055) y “Fontevicchia” (29/11/2011). A su vez, tal tesis es compartida tanto por la Procuración

37 B.O. 15/12/2023

38 Horacio García Belsunce, “Derecho Tributario Penal”, Depalma, 1985, págs. 108 y ss.

del Tesoro de la Nación<sup>39</sup>, por el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba<sup>40</sup> y por la Corte Suprema de Justicia<sup>41</sup>.

Siendo que como consecuencia de la sanción de la Ley 10.928 se limitó temporalmente la facultad sancionatoria del Fisco local, resultando para el sujeto sumariado más favorable dicha previsión normativa por sobre la anterior<sup>42</sup>, procede sin dudas su aplicación a procedimientos sumariales y determinativos ya iniciados.

Conforme surgen de algunos precedentes locales, en sede administrativa y en resoluciones dictadas en el corriente año (2024)<sup>43</sup>, la Provincia de Córdoba ha resuelto la aplicación en materia de prescripción de multas del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Alpha Shipping".

Otro interrogante surge en relación a cómo se articulará en adelante el procedimiento de determinación tributaria con el procedimiento sancionatorio, dada la divergencia en los plazos de prescripción que ambos institutos tienen hoy en la legislación local y la falta de uniformidad en el inicio de ambos cómputos.

En efecto, y desde un plano estrictamente normativo, el plazo de prescripción para la determinación tributaria es de cinco años y el inicio de su cómputo (art. 135 del CTP) comienza el primero de enero del año siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas o de que se produzca el hecho imponible<sup>44</sup>, mientras que el plazo de dos años para aplicar las sanciones, como se mencionó, comienza a correr desde día en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (art. 136 del CTP, que también fue modificado por la Ley 10.928).

Este artículo 136, previamente contenía otra redacción, que establecía –en concordancia con el inicio del cómputo en materia de determinación tributaria- que comenzaba a correr el término de la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar multas y clausuras, desde el 1 de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

Es decir, la modificación de la Ley 10.928 no sólo cambió el plazo de prescripción, sino también el inicio del cómputo del mismo cuando se refiere a la materia sancionatoria.

Ante esta discordancia puede suceder que un tributo que se encuentra en proceso de determinación –cuya cuantía se desconoce y sólo se puede establecer mediante una resolución determinativa- lleve aparejada una multa cuya aplicación ya hubiera prescripto.

Esta "divergencia" normativa que plantean actualmente las normas referidas, podría llegar a ser superada normativamente por el art. 98 del CTP, el cual establece que "Cuando de

39 Dictamen 259:011

40 "Ardanaz, Gabriela Irene c/ Provincia de Córdoba. Plena Jurisdicción. Recurso de Apelación". Sala en lo Contencioso Administrativo, Tribunal Superior de Justicia de Córdoba. 05/06/2007.

41 Fallos 320:2509; 314:1091, entre otros.

42 Previo a la reforma mencionada, el CTP establecía un plazo de cinco (5) años para la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas.

43 Por citar, resolución IFD N° 0264/2024.

44 Temática que ha despertado diversidad de controversias, cuyo desarrollo excede este trabajo.

*las actuaciones tendientes a determinar la obligación tributaria surja prima facie la existencia de infracciones previstas en los artículos 79, 86 y 87, la Dirección podrá ordenar la instrucción del sumario mencionado en el artículo anterior, antes de dictar la resolución que determine la obligación tributaria. En tal caso, se podrá decretar simultáneamente la vista dispuesta por el artículo 66 y la notificación y emplazamiento aludidos en el artículo anterior, siendo facultativos de la Dirección decidir ambas cuestiones en una sola o en distintas resoluciones”.*

Ello lleva a preguntarse si es posible que en la práctica, se quebrante la simultaneidad de ambos procedimientos, situación que desde el plano normativo podría parecer permitida al Fisco local—a diferencia del ordenamiento nacional que dispone la obligatoriedad del dictado simultáneo regulado en el art. 74 de la Ley 11.683, salvo excepciones-. Surge entonces, el interrogante lógico en cuanto a si será factible aplicar una sanción en relación a un tributo cuya magnitud es aún incierta, por cuanto la existencia de deuda tributaria constituye y es esencial para evaluar la procedencia o improcedencia del tipo objetivo penal contravencional.

El procedimiento de aplicación de multas actualmente vigente en el CTP establece en el art. 97 que la Dirección, antes de aplicar las sanciones por las infracciones previstas por los artículos 79 -salvo la situación prevista en su segundo y tercer párrafo-, 86 y 87, dispondrá la instrucción de un sumario notificando al presunto infractor y emplazándolo para que en el término de quince (15) días alegue su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho.

De manera correlativa, resulta la regulación del art. 139 del CTP que prevé que *“Se suspenderá el curso de la prescripción de la acción para aplicar multas por la iniciación del sumario a que se refiere el artículo 97 de este Código, hasta sesenta (60) días después que la Dirección dicte resolución sobre los mismos o que venza el término para dictarla, lo que ocurra primero, no pudiendo extenderse el período de suspensión más allá de un (1) año de acaecida la causal suspensiva”*.

Adicionalmente, aplicará eventualmente el art. 140 que establece que se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o de los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notifiquen dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.

Finalmente el art. 143 establece que el plazo de prescripción para aplicar y hacer efectivas las sanciones se interrumpe por la comisión de una nueva infracción de la misma índole que la anterior en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible, o bien, con el inicio del juicio ejecutivo contra el contribuyente o responsable. El nuevo término de la prescripción para iniciar la ejecución de sentencia, de corresponder, comenzará a correr a partir de la fecha que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión.

Verificadas estas causales de suspensión e interrupción del plazo de prescripción, las mismas aplican a los responsables solidarios, tal como dispone el CTP.

Igualmente, en relación a estos artículos 97, 139 y 140 que constituyen normas provin-

ciales que regulan causales de suspensión y de interrupción del plazo de prescripción en materia sancionatoria, plazo que por el precedente Alpha Shipping y por la modificación normativa aludida debe regirse por el Código Penal, surge el interrogante de si son válidas esas causales o bien, si debiéramos guiarnos por las causales reguladas por el propio Código Penal. Allí por ejemplo, se dispone que la prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales (art. 67), que deban ser resueltas en otro juicio y que terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso. Adicionalmente, dicho artículo establece que la prescripción se interrumpe por la comisión de otro delito, entre otros extremos.

En este sentido, cabe citar el reciente precedente “ROVI S.A. Y OTRO C/ SUPERIOR GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCIÓN” –sentencia del 14/11/2023, es decir, dictado de manera previa a la reforma de la Ley 10.928-, en tanto la Cámara Contencioso Administrativa de 3era Nom. de la Provincia de Córdoba, sostuvo la aplicación del art. 67 del Código Penal vinculado a cuestiones previas o prejudiciales como causal de suspensión del plazo de prescripción, en los siguientes términos:

*“Resulta claro, entonces que, en el caso de la infracción de Omisión, asimilable conforme su naturaleza al ‘delit’” al que refiere la norma, para establecer su existencia - ‘juzgamiento’ en los términos del artículo citado- resulta ineludible sustanciar en forma previa el procedimiento de determinación de oficio del impuesto de que se trate, presupuesto sin el cual no habrá obligación alguna omitida que de sustento a la imposición de sanción alguna. Por tal motivo, mientras subsista la potestad del fisco de ejercer sus facultades de investigación y verificación de las obligaciones del contribuyente, el plazo de prescripción previsto en el art. 62 inc. 5 del CP se encuentra suspendido por imperio de lo dispuesto en el art. 67 del mismo cuerpo legal. Ello sin perjuicio de las posteriores causas de interrupción de la prescripción previstas en el mismo artículo, incs. a, b y e. Una interpretación contraria nos llevaría al absurdo de ‘despenalizar’ las infracciones tributarias ya que, al momento en que las mismas fueran determinadas, sería imposible la imposición de la sanción, por haber prescripto previamente la potestad a tal fin, contradiciendo los propios postulados de la CSJN, en cuanto expresa que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139).”*

Sin embargo, el legislador local mediante la Ley 10.928 –vigente de manera posterior a aquel fallo- únicamente ha procedido a modificar el plazo de prescripción y la el inicio de su cómputo, más no ha modificado ningún otro artículo vinculado al instituto, lo que nos lleva a concluir que ha sido su interpretación e intención la de “limitar” el alcance del precedente Alpha Shipping, únicamente en lo que a plazo de prescripción en materia sancionatoria respecta –y a su inicio-, convalidando el statu quo normativo por entonces vigente. Esta tesitura, además, ha sido avalada por la Dirección de Inteligencia Fiscal local, haciendo aplicación de la Ley Penal más benigna y la normativa contenida en la Ley 10.928, sin reparar o invocar la prejudicialidad dispuesta en el art. 67 del Código Penal. Seguramente, esta temática vinculada a la divergencia antes expuesta y al alcance del precedente Alpha Shipping, sea en adelante materia de diversidad de planteos.

## **VII. Previo a concluir. Reciente jurisprudencia de la CSJN y del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba.**

En días previos a la publicación del presente artículo, nuestro Máximo Tribunal, nuevamente se ha expedido respecto al instituto aquí analizado, en autos “Pilagá S.A. c/ Provin-

*cia de Formosa s/ sumario*<sup>45</sup>”.

Destaco que pese a que los períodos en discusión en las actuaciones citadas, son anteriores al dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, reviste de gran importancia la reiteración de su postura por parte de la última intérprete.

Si bien dicho antecedente sienta también bases respecto al alcance del principio de reserva de ley en el contexto de las regulaciones fiscales emitidas por las autoridades administrativas, aquí haremos referencia a lo resuelto respecto a la prescripción.

En cuanto al inicio del cómputo del plazo del instituto mencionado, la CSJN -por mayoría<sup>46</sup>- y haciendo remisión a lo dictaminado por la Procuración General de la Nación, revocó la resolución del aquo -Superior Tribunal de la Provincia de Formosa- y ordenó dictar un nuevo pronunciamiento conforme a lo dictaminado, argumentando que las provincias no pueden modificar los plazos fijados por el Congreso Nacional.

Por lo cual, nuevamente se asume una postura que resalta la importancia de la coherencia y uniformidad en la interpretación y aplicación de la ley, especialmente en asuntos relacionados con los plazos legales y la prescripción.

Previo a finalizar, consideramos relevante mencionar -en apretada síntesis-, dos sentencias dictadas a nivel local por el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, donde podremos observar la disparidad de criterios que aún se presentan respecto al tópico en cuestión.

Así, la Sala Contenciosa de dicho tribunal en un fallo dictado en autos “THE MANAGER S.A. C/ PROVINCIA DE CÓRDOBA – PLENA JURISDICCION”<sup>47</sup>, ha manifestado la clara procedencia de la regulación del instituto de la prescripción -con todos sus elementos- por la jurisdicción local.

Si bien en la causa referenciada se cuestionaba la procedencia de la prescripción respecto a períodos previos al 2015 (año que se reforma el CCyCN), el mismo se dictó con posterioridad a la doctrina sentada en el precedente “Volkswagen” y allí expuso:

*“Con relación con la defensa opuesta en tales términos, este Tribunal Superior de Justicia precisó in re ‘MARY KAY COSMÉTICOS S.A. C/ PROVINCIA DE CÓRDOBA – PLENA JURISDICCION - RECURSO DE APELACIÓN’ (Sent. Nro. 43/2017, reiterada en ‘Telecom S.A. y otros...’, Sent. Nro. 85/2017 y por la Sala Civil en Al Nro. 137/2017 ‘Fisco de la Provincia de Córdoba c/ González, Sergio Luis...’ que la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación -arts. 2532 y 2560- vació de contenido a la doctrina del Máximo Tribunal Nacional en materia de prescripción de las obligaciones tributarias locales, lo que habilita a ratificar el criterio propio mantenido sobre el cómputo de la prescripción, en orden a que las normas tributarias deben ser apreciadas según principios y conceptos autónomos.”*

Asimismo, es dable manifestar que en forma contraria a lo expuesto, la Sala Civil del Máximo Tribunal Cordobés, se enrola en la postura opuesta en autos “Dirección de Ren-

45 Fallos: 347:379

46 Voto en disidencia de Rosatti

47 “The Manager S.A. C/ Provincia de Córdoba – Plena Jurisdicción”, Sala Contenciosa Administrativa, Tribunal Superior de Justicia de Córdoba. 23/03/2021.

tas de la Provincia de Córdoba C/ Simpson, Néstor Oscar<sup>48</sup>, donde resuelve aplicar la doctrina dictada por la CSJN en su antecedente “Volkswagen”, ante el planteo de prescripción efectuado por la demandada respecto a períodos fiscales previos al dictado del nuevo CCyCN (año 2015).

Allí expuso que *“no resulta lógico ni razonable apartarse de los lineamientos fijados por el Máximo Tribunal de la Nación; toda vez que la doctrina citada, ha venido a zanjar definitivamente la discusión habida acerca del momento inicial en el cómputo de la prescripción de las deudas tributarias vencidas durante la vigencia del Código Civil Velezano”*.

### **VIII. Algunas conclusiones.**

Creemos que la CSJN próximamente se expedirá respecto de los planteos de inconstitucionalidad de la normativa delegativa introducida por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Ello permitirá tener más claridad sobre el tópico, ya que definirá si serán o no las jurisdicciones locales (tanto provincias como municipios o sólo las primeras) quienes se encuentran facultadas para regular normativamente la prescripción liberatoria en materia tributaria.

Es una deuda pendiente que la Corte haga lo propio en materia de las facultades para determinar y exigir el pago de tributos.

En este sentido, entendemos primeramente inconstitucional la delegación realizada a los Fiscos locales por medio de una ley del Congreso en materia de prescripción de tributos locales, pero además, consideramos que allí la referencia de “locales” únicamente involucra a las Provincias, no así a los Municipios, los cuales debieran seguir la normativa de fondo.

A más de todo ello, siempre debe guardarse una pauta de razonabilidad en materia de plazo de prescripción, situación que a la luz de la normativa que se desprende de múltiples fiscos locales, no siempre es administrada debidamente, encontrándonos con extensos plazos de prescripción de 10 años que quintuplican el plazo de prescripción dispuesto por obligaciones periódicas en el Código Civil y Comercial. En este sentido, sea por aplicación de la doctrina *ius privatista* o, en su caso, por aplicación del principio de razonabilidad, no debieran admitirse plazos de extensión inadmisibles.

Respecto a la prescripción en materia sancionatoria, a partir del precedente *Alpha Shipping*, la CSJN ha unificado la jurisprudencia y en este sentido, la legislación local -como es el caso de la Provincia de Córdoba- ha convalidado el criterio de la Corte modificando el plazo de prescripción a dos años en materia sancionatoria.

Consideramos que es alentador que la Provincia de Córdoba haya modificado la normativa a pocos meses del dictado del precedente, reduciendo de tal manera un debate ya delineado por nuestro máximo tribunal. Ello sería aconsejable se replique en todas las jurisdicciones tanto provinciales como municipales, siendo éstas últimas muchas veces las que disponen plazos excesivos en materia de prescripción.

Finalmente, como sostuvimos, ante tal modificación normativa es posible o bien que

---

48 “*Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba C/ Simpson, Néstor Oscar*”, Sala Civil, Tribunal Superior de Justicia de Córdoba. 17/02/2023.

se produzca un quebrantamiento en la simultaneidad de los procedimientos determinativos y sancionatorios en nuestra Provincia, que estaría habilitado por propio art. 98 del CTP que permite que la instrucción de sumario sea notificada de manera previa a la determinación tributaria, en tanto –tal como dispone el CTP- se podrá decretar simultáneamente la vista dispuesta por el artículo 66 y la notificación y emplazamiento de la instrucción del sumario, siendo facultativos de la Dirección decidir ambas cuestiones en una sola o en distintas resoluciones. O bien que se pretenda la aplicación del art. 67 del Código Penal que establece la causal de suspensión vinculada a la prejudicialidad.

La situación de desdoblamiento facultativo de la resolución determinativa y la sancionatoria, podrá terminar en recursos de reconsideración igualmente desdoblados y en definitiva, en procesos judiciales distintos, lo que podría no respetar la lógica jurídica que establece que para que proceda la sanción sustancial en materia tributaria debe existir deuda y demás elementos dispuestos por los tipos penales contravencionales. Por otro lado, estarán quienes postulen la aplicación lisa y llana del art. 67 del Código Penal y la suspensión del plazo allí regulada, que no fue receptado por el legislador local por medio de la reforma de la Ley 10.928 y que tampoco ha sido invocado por el propio Fisco en la sede administrativa al hacer lugar a algunos planteos de prescripción en materia sancionatoria, y en consecuencia, habiendo perdido cierta virtualidad el precedente “Rovi” antes citado.

Serán extremos que eventualmente serán ventilados en la Justicia y seguramente, en esos casos, la Corte Suprema deberá terminar de “cerrar el alcance” del fallo Alpha Shipping.

---