

La Corte Suprema confirma la prescripción bienal de las multas tributarias impuestas por los Fiscos locales

Por [Aldana R. Schiavi](#)
www.abogados.com.ar

1. Introducción:

Conforme la tradicional jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (la “CSJN”), las multas e infracciones poseen naturaleza penal; por lo ello, las mismas deben ser sancionadas mediante una norma emanada del Poder Legislativo; además, para su aplicación necesariamente debe instruirse un sumario previo, revestido de las garantías del debido proceso penal y en tiempo oportuno.

Los conceptos antes reseñados fueron establecidos desde antaño, por la CSJN, pudiendo citar como precedentes en materia tributaria, por ejemplo, los Fallos “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ Fisco Nacional”, 15/10/81, Impuestos T XXXIX-B, p. 2476 o “Parafina del Plata”, Impuestos T. XXIV, pág. 809, donde la CSJN estableció que para aplicar una multa de carácter tributario, no bastaba la mera comprobación de la situación objetiva que la norma describía (es decir que no era suficiente que el sujeto objetivamente haya cometido la conducta sancionada), sino que se debía demostrar la existencia de dolo o culpa, por imperio del art. 18 de la Constitución Nacional (“CN”).

Por lo cual, una vez establecida la naturaleza penal de las infracciones tributarias, los contribuyentes, frente a una multa, alegaban dicha naturaleza y solicitaban la prescripción bienal de las multas en virtud del arts. 65 inciso 4 del Código Penal de la Nación^[1].

Sin embargo, los fiscos locales (ya sean Provinciales o Municipales) alegando que la jurisprudencia clásica de la CSJN en la materia se refería a normas nacionales o se dictaron en casos contra el Fisco Nacional y que las multas para ellos poseían naturaleza tributaria y no penal (argumentos convalidados por los Poderes Judiciales locales), desconocían el alcance de los precedentes judiciales, tanto en relación a las garantías constitucionales del derecho penal como a los plazos para instruir los sumarios y aplicar las sanciones. De esta forma los fiscos locales rechazaban la prescripción del Código Penal y aplicaban la regulada en las normas locales, que no sólo es más extensa (en general está fijada en 5 años) si no que muchas veces se cuenta de forma diferente a la establecida en el Código Penal, lo que implicaba que los hechos el plazo fuera más extenso.

Todo lo antes expuesto, fue resuelto el 7 de marzo de 2023 por la CSJN en el caso: “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo –medida cautelar” donde la Corte Nacional ratificó el carácter penal de las multas tributarias y la aplicación de la prescripción bienal del Código Penal.

2. La naturaleza penal de las multas

A lo largo del tiempo, la CSJN fue desarrollando y ampliando su jurisprudencia en materia de infracciones, estableciendo que las mismas poseen naturaleza penal, sin importar que las mismas

estén tipificadas o reguladas en un cuerpo normativo distinto al Código Penal de la Nación, o sean dictadas por un nivel de Gobierno Provincial o Municipal.

En materia tributaria, lo estableció, por ejemplo, en el Fallo 195:56, dictado el 24 de febrero de 1943, donde atribuyó carácter penal a una multa aplicada por la entonces Dirección General de Impuestos a los Réditos, donde sencillamente dijo “Que esta multa es de carácter penal” (ver también Fallo: 205:173 y 271:338).

Lo antes expuesto implica que el Estado debe respetar el art. 18, 76 y 99 inciso 3 CN, por lo cual, las normas sancionatorias deben emanar del Poder Legislativo (norma que debe contener todos los elementos necesarios para su aplicación); los hechos a sancionar deben ser posteriores a la norma que los sanciona; para aplicar la sanción el Estado debe instruir un sumario previo, brindando el derecho de defensa al “acusado” y debe aplicarse la sanción mediante una resolución fundada, susceptible de ser recurrida ante la justicia.

Así la CSJN estableció, por ejemplo: “Es concepto indudablemente recibido por el art. 18 de la Constitución Nacional, que el derecho penal –en cualquiera de sus ramas- es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendiente a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por ley...” (Conforme Fallo “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ Fisco Nacional”).

También implica que, los hechos a sancionar deben ser posteriores a la norma que los sanciona, por aplicación del principio de irretroactividad de las normas penales (a la que se puede añadir la irretroactividad de las normas tributarias que pudieran dar origen a la sanción), para aplicar la sanción el Estado debe instruir un sumario previo, brindando el derecho de defensa al “acusado” y debe aplicarse la sanción mediante una resolución fundada, susceptible de ser recurrida ante la justicia, de conformidad con el art. 18 CN.

3. La prescripción de las multas tributarias

Teniendo en cuenta que las multas poseen carácter penal, resulta de ello que la prescripción de los poderes de los fiscos locales para instruir los sumarios y aplicar las multas debía necesariamente regirse por el Código Penal de la Nación.

En esa línea de razonamiento, en el Fallo 195:56 antes citado, la CSJN estableció, que: “...como la ley no fija el punto de partida de la prescripción, ella comienza a correr desde la media noche del día en que se cometió la infracción o si fuera continuada desde que cesó de cometerse, de acuerdo con lo establecido por el art. 63 del Código Penal...”[\[2\]](#) .

En materia de tributos locales (ya sean Provinciales o Municipales), la aplicación de los códigos de fondo[\[3\]](#) a la prescripción, por aplicación de los arts. 31 y 75 inciso 12, fue establecida por la CSJN. Por ejemplo, en la causa “Filocrosa” (Fallos 326:3899) se estableció que los fiscos locales no pueden legislar en materia de prescripción, en tanto esa materia está reservada al Congreso Nacional.

La doctrina de “Filocrosa” fue confirmada por la CSJN en innumerables casos, destacándose el precedente “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Ullate, Alicia Inés”, sentencia del 1 de noviembre de 2011 (F. 391. XLVI) donde el Tribunal Cintero dio un paso más en el debate en torno al plazo de prescripción, expidiéndose respecto al inicio del cómputo de la misma, dando una vez más preeminencia a lo dispuesto por el Código Civil.

Esta jurisprudencia fue siempre mantenida por la CSJN y la reconfirmó en la sentencia dictada en la causa: “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones – Dirección General de Rentas y otros/ demanda contenciosa administrativa” CSJ 4930/2015/RH1 del 5/11/2019, que tramitó ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones en la cual la CSJN reafirmó que los Fiscos locales no pueden legislar en materia de prescripción.

Es decir que, conforme a la clara jurisprudencia de la CSJN citada, todos los aspectos del instituto de la prescripción han de regirse por las disposiciones del Código Civil en relación a la prescripción de las obligaciones tributarias, sancionado en mérito a la delegación contenida en el artículo 75, inciso 12 CN, circunstancia que determina la inaplicabilidad de las ilegítimas e inconstitucionales disposiciones de los códigos fiscales provinciales.

Asimismo, en materia infraccional, la CSJN ya había señalado que la facultad de las provincias para imponer multas prescribe a los dos años, conforme lo establece el Código Penal, tal como se desprende del fallo dictado en autos “Lázaro Rabinovich e Hijos” (Fallos 198:139).

“La sanción aplicada es de carácter penal, pues las multas funcionan –en casos como el presente– como penas, no como indemnización, y son sanciones ejemplarizadoras e intimidatorias indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otro modo, serían burladas impunemente”

En consecuencia, el Código Penal es aplicable pues a él incumbe legislar sobre 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, como lo ha decidido la constatación de jurisprudencia de esta Corte” (Fallos: 191,245; 195, 319)”.

Las leyes especiales de la Nación pueden también fijar plazos especiales para la prescripción penal, civil o comercial (Fallos: 151, 293; 160, 13; 165, 319; 185, 251). Pero no pueden hacerlo las provinciales pues el art. 67 inc. 11 de la Constitución (actual 75 inc. 12) se lo prohíbe (Fallos: 182, 364; 183, 143; 193, 231)”.

Teniendo en cuenta la sólida y consolidada jurisprudencia citada hasta aquí, la conclusión lógica es que el plazo para instruir sumario y aplicar la sanción, en materia de tributos provinciales y municipales, se rigen por el Código Penal, tanto para el plazo bienal (art. 65 inciso 4 como para la forma de su cómputo art. 66[4] del mismo Código). Sin embargo, los gobiernos locales rechazaron constantemente las defensas de los contribuyentes, aplicando a las multas las normas de prescripción local, fundado en la autonomía del derecho tributario y negando la naturaleza penal de las multas e infracciones, lo que obligó a la CSJN a dictar sentencia en el caso: “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”

Así, en el fallo comentado, la CSJN recuerda que: “... la sanción aplicada a la actora –cuya prescripción aquí se persigue– es de carácter penal pues, “‘si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva’, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal” (Fallos: 288:356)”.

En atención a lo antes expuesto, la CSJN concluye que “... es así pues 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 aquellos principios y reglas

resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y 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)”

En adición, la CSJN hace un repaso sobre su doctrina clásica en materia de prescripción (la cual al día de hoy es desoída por la mayoría de los tribunales inferiores) recordando que, en el caso, por imperio de los 31 y art. 75 Inciso 12 CN, la prescripción se rige por los códigos de fondo. Así, la CSJN indica que: “Sobre el punto, no es ocioso rememorar, tal como se lo expuso en el considerando 2° de la referida causa “Volkswagen”, que en la extensa lista de fallos que se mencionan en el apartado IV del dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en dicha causa, 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, 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”

Por lo cual, hace lugar al recurso extraordinario y revoca las multas, por encontrarse prescriptas.

4. Conclusión

La CSJN ratifica, en el fallo comentado, que la prescripción de multas locales se rige por las normas del Código Penal de la Nación, por aplicación de los arts. 31 y 75 inciso 12 CN. Por lo cual, cualquier ordenamiento local que se aparte de los plazos, forma de cómputo y causales de suspensión e interrupción de los mismos es inconstitucional.

Lamentablemente, la prescripción, en nuestro ordenamiento jurídico, no opera de oficio, y cada persona que quiera valerse de la misma, deberá invocarla en la primera presentación que efectúe, haciendo reserva de solicitarla ante la justicia a la cual, indefectiblemente, deberá acudir. Ello, teniendo en cuenta que, el Poder Ejecutivo (los fiscos provinciales, en este caso) no está habilitado a declarar la inconstitucionalidad de sus propias normas y, por otra parte, que las legislaciones locales, ávidas de recursos, no parecen tener en miras adecuar su legislación.

Sin embargo, la ratificación de la CSJN que comentamos implica -sin dudas- un importante avance para poner freno al avance de las provincias en materia sancionatoria.

[1] Art. 65 inciso 4 Código Penal de la Nación: “Las penas se prescriben en los términos siguientes: (...) 4°. La de multa, a los dos años.”

[2] Si bien en el presente no se analizará la prescripción de tributos nacionales, que no se rigen por las mismas normas que los locales, en atención a que las leyes nacionales que los regulan también emanan del Congreso Nacional como los Códigos de Fondos –sin perjuicio que se comparta o no la teoría-, el precedente citado es de relevante importancia puesto que ya enmarca la prescripción en el Código Penal.

[3] Se puede definir a los códigos de fondo como aquellos que regulan las relaciones jurídicas, institutos del derecho o demás regulaciones a aplicarse en toda la Nación. Entre los códigos de fondo se encuentran, entre otros, el Código Civil y Comercial, el Penal o el Alimentario. Estas normas no son susceptibles de ser modificadas por normas provinciales o municipales.

[4] Art. 66 Código Penal: “La prescripción de la pena empezará a correr desde la medianoche del día en que se notificare al reo la sentencia firme o desde el quebrantamiento de la condena, si ésta hubiese empezado a cumplirse”.