

# Prescripción de las multas formales y materiales. Constitucionalidad del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe

Formal and material fines' prescription. Province of Santa Fe's  
Tax Code Constitutionality

**Ileana García Federici**

*Facultad de Ciencias Económicas  
y Estadística, Universidad Nacional  
de Rosario, Argentina.*

*E-mail: igfederici@fcecon.unr.edu.ar*

## Resumen

Fecha de recepción: 01/10/2015  
Fecha de aprobación: 01/12/2015

Mediante la Nota Interna N° 1/2015 la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe reconoce la naturaleza penal de los ilícitos tributarios tipificados en el Código Fiscal y la aplicabilidad en la especie de los principios generales del Derecho Penal.

En dicho reconocimiento, la Administración provincial realiza un giro de 180° respecto de la posición que la Corte Suprema provincial y la Fiscalía de Estado venían sosteniendo en cuanto al carácter administrativo de las infracciones tributarias.

Tal reconocimiento suscitó como interrogante objeto de análisis en el presente trabajo: «al revestir los ilícitos tributarios naturaleza penal, ¿cuál es la jurisdicción con potestad para legislar en materia de prescripción de sanciones por infracción a los deberes formales y materiales?».

A partir de la revisión de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto a la distribución de facultades legislativas entre Nación y provincias emergente del texto constitucional, se concluyó que es potestad excluyendo del Congreso Nacional el dictado de los Códigos de Fondo, entre ellos el Código Penal de la Nación, y consecuentemente legislar en materia de prescripción penal.

De ello se colige que los Códigos Fiscales provinciales, entre ellos el de Santa Fe, no pueden legislar en materia de prescripción de las infrac-

### Palabras clave

- *prescripción*
- *ilícitos tributarios*
- *naturaleza jurídica*
- *jurisdicción provincial*
- *constitucionalidad*

ciones tributarias en contraposición con lo dispuesto en el Código Penal de la Nación, resultando cualquier disposición en contrario violatoria de nuestra Constitución Nacional.

### Abstract

By Internal Note No. 1/2015, the Administración Provincial de Impuestos de the Province of Santa Fe recognizes the criminal nature of tax illicit typified by the Tax Code, and the applicability to them of the general principles of criminal law.

In this recognition, the provincial administration makes a 180 degree turn from the position that the provincial Supreme Court and the Fiscalía de Estado had been sustaining as regards the administrative character of tax violations.

Such recognition arose the question analyzed in this paper: «having tax illicit a criminal nature, which jurisdiction has the power to legislate on the prescription of penalties for formal and material duty violations?».

From the review of the National Supreme Court of Justice jurisprudence, as regards the distribution of legislative powers between Nation and Provinces, which emerges from the Constitution, it can be concluded that it is exclusive authority of the National Congress to dictate the National Criminal Code, and therefore legislate on criminal prescription.

This indicates that provincial`s Tax Codes, including Santa Fe`s, cannot legislate on tax violations prescription in contrast with the provisions of the National Criminal Code, resulting any contrary disposition, a violation of our Constitution.

#### Keywords

- *prescription*
- *tax illicit*
- *legal nature*
- *provincial jurisdiction*
- *constitutionality*

## 1. Introducción

A raíz de las recientes modificaciones introducidas al Título Séptimo —de las Infracciones y Sanciones— del Código Fiscal de Santa Fe por la Ley N° 13463 comenzaron a regir en la provincia a partir del 01/03/2015, nuevos montos para las multas formales.

Esta modificación suscitó la inquietud respecto de si correspondía actualizar el importe de las multas por aquellas infracciones acaecidas con fecha anterior a la entrada en vigencia de la modificación, o bien si correspondía considerar el

importe de multa vigente al momento en que se cometió la infracción.

Frente a esta encrucijada, la Administración Provincial de Impuesto mediante Nota N° 1/2015 de fecha 10/06/2015, interpretó que:

Las resoluciones rigen para los contribuyentes a partir de su vigencia, como también rigen los montos fijados en la misma. En consecuencia, en materia de aplicación de sanciones a la infracción a los deberes formales, debe estarse a lo previsto en la normativa vigente al momento de la comisión del hecho sancionado.

Si bien la nota emitida por la Administración Provincial sentando su posición fue bien recibida por el universo de contribuyentes por lo gravoso que la situación inversa resultaba, sus implicancias no se agotan allí, sino y por el contrario, el reconocimiento que la Administración efectúa de la naturaleza penal de las infracciones del Código Fiscal al fundamentar su decisión como así también la aplicación de los principios consagrados en el Código Penal de la Nación que a tal fin efectúa, traen una serie de consecuencias, puntualmente en materia de prescripción penal.

## 2. Naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios

Durante larga data se discutió sobre la ubicación científica del Derecho Tributario Penal, donde para algunos autores forma parte del derecho penal y para otros del derecho tributario. Esta disquisición no resultaba un hecho menor en un país federal como el nuestro, en el cual por mandato constitucional es atribución exclusiva del Congreso Nacional el dictado del Código Penal (art. 75 inc. 12).

La cuestión medular consistía en determinar si el ilícito tributario debe ser asimilado a los delitos, formando parte del Derecho Penal ordinario, o si constituye una categoría especial, a la cual corresponde un tratamiento represivo particular.

A través de los años fueron surgiendo defensores y detractores en uno y otro sentido, siendo las posiciones más reveladoras las siguientes:

- **a) Tendencia penalista:** sus impulsores sostenían que la represión de las infracciones fiscales pertenecía al derecho penal ordinario, por cuanto los ilícitos tributarios constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, dado que los ingresos por tributos corresponden a la fortuna de la comunidad, y el infractor trata de eludir una disminución de su riqueza personal, de manera que lo impulsan los mismos móviles que explican las penalidades ordinarias.
- **b) Tendencia administrativa:** esta corriente entiende que el derecho penal tiene a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, en tanto el derecho penal administrativo sólo intenta eliminar los obstáculos que se oponen a la realización del bien público.
- **c) Concepción dualista:** esta posición distingue entre a) los delitos tributarios que comete quien se sustrae, dolosamente o no, del cumplimiento de la obligación de pago, y son reprimidos con sanciones del Código Penal; de b) las sanciones administrativas que corresponden a infracciones contra disposiciones de la autoridad por las cuales ésta procura tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales.
- **d) Especificidad y unidad del ilícito tributario:** Giuliani Fonrouge sostenía que constituye un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente y no se puede hablar de sanciones fiscales de tipo penal en caso de dolo o fraude ni de sanciones administrativas en cuanto a las infracciones formales.
- **e)** Por su parte, el tratadista García Belsunce expuso que no hay diferencia cualitativa u ontológica entre la contravención y el delito tributario, sino que la diferencia es de carácter cuantitativa o de grado, dada por la importancia y naturaleza de la pena. Tanto a las contravenciones como a los delitos les resultan aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo que las leyes especiales de creación dispongan lo contrario, que su aplicación resulte incompatible con los principios especiales que regulan el respectivo instituto particular.
- **f)** El profesor Villegas concluyó que el derecho penal tributario pertenece al derecho penal general y que no tiene independencia funcional del derecho penal común, resultándole aplicable las reglas del Código Penal sin necesidad de que la ley tributaria remite expresamente a sus normas.

Amén de la rica doctrina, someramente aquí reseñada, que se generó alrededor de una y otra postura, la discusión sobre la naturaleza jurídica

de los ilícitos tributarios se nutrió además, a través de los años, de valiosa jurisprudencia tanto judicial como administrativa, la cual en diversos pronunciamientos convalidó su naturaleza penal.

En tanto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, receptando la Teoría Penalista, se pronunció en importantes causas que fueron delineando la interpretación de nuestro tribunal cimero entorno a la naturaleza penal de los ilícitos tributarios, entre los cuales podemos citar:

- **1)** Fares, Jorge c. Dirección General del Impuesto a los Réditos, CSJN, 29/12/1944: en autos la Corte entendió extinguida la acción tendiente a imponer la multa atento el fallecimiento del infractor para así decidir sostuvo que «según la jurisprudencia de esta Corte Suprema (Fallos: 192, 229; 195, 56 y otros) la multa establecida por el art. 18 de la Ley 11683 (t.o.) aplicada en el presente caso no tiene carácter reparador sino penal porque ha sido establecida en la ley para prevenir y evitar la violación de sus disposiciones y no para reparar el daño...Que, en principio, las multas penales son, precisamente por su carácter, sanciones de aplicación personal (Fallos: 183, 216) salvo los contados casos en que las leyes casi siempre inspiradas en un propósito de mayor protección de los intereses fiscales en juego, dispusieran lo contrario (Fallos: 99, 213; 184, 417) Que, por lo tanto, conforme a lo dispuesto en el art. 59, inc. 1°, del Código Penal el fallecimiento del infractor (...) extingue la acción tendiente a imponerle la multa prevista en el art. 18 de la Ley 11683 (t.o.)»
- **2)** Parafina del Plata SACI s/recurso de apelación – impuesto a los réditos, CSJN, 02/09/1968 consagró el criterio de la personalidad de la pena «que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente».
- **3)** Amuchástegui, José Gustavo c. Fisco Nacional (D.G.I.) s. demanda contenciosa, CSJN, 26/04/1972, «Que esta Corte tiene declarado que las multas previstas en los ordenamientos impositivos —al

margen de su función reparatoria de la renta fiscal menoscabada— revisten el carácter de sanciones de tipo penal (Fallos: 195:56; 205:173; 270:29; 271:338); por manera que la acción promovida en autos que tiende a removerlas y en cuya sustanciación se aplican supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimientos en lo Criminal (art. 89, Ley 11683, t.o. 1968), implica sin duda el ejercicio de la defensa a que alude el art. 65, inc. 20, de la ley de sellos (t.o. 1968) para declarar las actuaciones exentas de impuestos dejando a salvo la reposición en caso de condena.»

- **4)** Papelera Hurlingham SAlyC c. Aduana de la Nación s. apelación, CSJN, 06/05/1974, «esta Corte ha sostenido que «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 (ver sentencia del 18 de octubre de 1973 en la causa G.422–XVI «Guillermo Mirás SACIF c/Aduana» y fallos allí citados)».

- **5)** Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional (DGI) s/demanda contenciosa, CSJN, 15/10/1981 «*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 (Fallos 287:74) ... Que no cabe duda que tal doctrina fue recogida por el legislador al sancionar la Ley 21344, de reformas a la 11683 (t.o. 1974), al introducir el término «fraudulentamente» como calificativo de la acción de mantener en su poder el agente de retención los impuestos oportunamente retenidos, luego del vencimiento. Dicha expresión explicitó normativamente un elemento material, el fraude, y dejó en claro la improcedencia de aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva de la falta de ingreso en término de los impuestos retenidos.... 8º) Que, por último, cabe recordar que 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, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley (Fallos – 301:395)... *Que habiendo reconocido este Tribunal la aplicabilidad de los preceptos generales del Código Penal a la interpretación y juzgamiento de las infracciones al régimen tributario, en tanto sus normas no dispongan lo contrario o aquéllos resulten incompatibles con éste* (doctrina de Fallos – 34:167; 46:370; 208:569; 212:64; 277:347; 281:297; 297:215), y toda vez que, en virtud de lo dispuesto por el art. 2, 3er. párr., de dicho Código, los efectos de la ley penal más benigna «se operan de pleno derecho» (Fallos – 295:729, 815 y sus citas), corresponde resolver en primer término la cuestión planteada por la demandante».

• **6)** Wortman, Jorge Alberto y otros s/apelación – clausura (DGI), CSJN, 08/06/1993, «6º) Que en lo concerniente a la caracterización del hecho ilícito —aspecto que entraña la hermenéutica de la norma en examen— cuadra puntualizar que en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente (Fallos – 271:297) (...) 7º) Que, ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (Fallos – 278:266)».

No obstante la postura extensamente consagrada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a la naturaleza penal de los ilícitos tributarios, aquí brevemente referenciada, la justicia local, puntualmente en el caso de la provincia de Santa

Fe, su Corte Suprema, ha mantenido su posicionamiento en cuanto al carácter administrativo de las sanciones por infracciones al Código Fiscal.

En autos «Meiners, Federico Ltda. SA c. Provincia de Fe» (LLLitoral 1998–2, 102) el máximo Tribunal expuso «Respecto de la ‘naturaleza penal’ que la recurrente asigna a la potestad sancionatoria que ejerció la Administración en el presente caso es preciso señalar que esta Corte ha sostenido que la responsabilidad penal (sujeción a la pena como consecuencia de un hecho constitutivo de delito) se distingue de la responsabilidad administrativa (sujeción a una sanción administrativa derivada de la violación de un deber administrativo frente a la Administración) porque son formas distintas e independientes entre sí que pueden coincidir sobre un mismo hecho suponiendo, por eso mismo, sanciones distintas comprobadas y ejecutadas por procedimientos y autoridades distintos y autónomos (*vide* también «Transporte Maxi », A y ST 97, págs. 31/34).

En igual sentido, y apoyándose en los fallos de la Suprema Corte provincial aludidos, la Asesoría del Poder Ejecutivo, en recientes pronunciamientos ha dictaminado:

A su vez, según lo ha reconocido la Corte Suprema Provincial, para que se configure esta infracción no se requiere una forma especial de intencionalidad, bastando el hecho objetivo de no haberse abonado el tributo. Las sanciones fiscales poseen una especificidad que justifican su tratamiento independiente y sólo en un sentido genérico puede hablarse de naturaleza penal de estas sanciones «no circunscripta a la ilicitud contemplada por el Código Penal». [CORTE SUPREMA JUSTICIA PROVINCIA SANTA FE, Meiners, Federico Ltda. Provincia Santa SFe].

Asimismo citando el prestigioso tratadista Giuliani Fonrouge señaló

específicamente respecto de la defraudación tributaria o defraudación fiscal que la misma está excluida del Código Penal y de toda legislación vigente sobre delitos de orden común; es un infracción (delito si se quiere) exclusiva del

derecho tributario y, por consiguiente, legislada en ordenamientos tributarios de la Nación y de las provincias. Esto confirma su especificidad, pues los delitos de orden común pertenecen al Código Penal, que es único para todo el país según el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional; la defraudación, como todas las demás infracciones tributarias, se vincula con la potestad de cada ente de gobierno de sancionar normas represivas de violaciones fiscales', las que serán aplicadas por el órgano administrativo competente mediante actos de administración activa y no jurisdiccionales, en el sentido de los actos reservados al Poder Judicial a los que hace referencia la recurrente (DICTAMEN: 1162/2014 de Fiscalía de Estado del 04/11/2014).

Con mayor claridad, la Fiscalía de Estado al tratar un planteo de inconstitucionalidad del art. 46 del Código Fiscal por entender la recurrente que el ilícito tributario posee naturaleza penal, expuso que:

más allá de las discusiones doctrinarias y las tendencias jurisprudenciales históricas respecto de la naturaleza jurídica de estas infracciones, no pueden existir dudas que la Provincia de Santa Feal igual que el resto de las que integran los Gobiernos Locales en nuestro sistema constitucional, poseen, en virtud de la autonomía que ostentan, potestades tributarias, lo que implica la facultad de regular el régimen de cumplimiento y su exigibilidad, incluyendo, desde luego las consecuencias del incumplimiento del régimen estatuido, una interpretación contraria a la expuesta implicaría limitar notoriamente el poder tributario local. Pero también cabe remarcar la autonomía del Derecho Tributario. Las sanciones fiscales poseen una especificidad que justifican su tratamiento independiente y sólo en un sentido genérico puede hablarse de naturaleza penal de estas sanciones 'no circumscripita a la ilicitud contemplada por el Código Penal' (DICTAMEN: 1540/2012, Fiscalía de Estado, del 02/07/2012).

Con un giro de 180 grados respecto de la posición hasta ahora mantenida por los poderes ejecutivo y judicial provincial, la Administración Provincial de Impuestos se expidió sobre la naturaleza penal de la infracción tributaria, aplicando a raíz de tal reconocimiento los principios consagrados en nuestro

Código Penal, puntualmente el principio de la Irretroactividad de la ley penal, con la salvaguarda de la retroactividad de la ley penal más benigna para resolver si era o no ajustado a derecho actualizar el importe de las multas formales respecto de las infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigencia del texto modificado del Código Fiscal.

En este sentido, reconoció:

Si bien determinar la naturaleza de las infracciones fiscales contempladas tanto en la Ley Nacional 11663 como en los Códigos Fiscales locales es una de las cuestiones que más polémica ha suscitado, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, actualmente puede concluirse que tienen una estructura similar a las del derecho penal con el establecimiento de ilícitos que respetan el postulado de la tipicidad y demás presupuestos inherentes a la configuración legal de los delitos.

Por lo tanto, las infracciones fiscales poseen la misma estructura normativa y dogmática que el delito ordinario, al tratarse de acciones típicas, antijurídicas y culpables que deben ser analizadas, juzgadas y sancionadas con base a la teoría general del delito penal y en los principios básicos de dicho derecho.

El reconocimiento de la naturaleza penal efectuado por la Administración Tributaria local trae aparejado como principal consecuencia la aplicación de los principios e instituciones del Derecho Penal.

Cabe hacer la aclaración que nos estamos refiriendo a una nota de carácter interno del Organismo Recaudador provincial, que tiene por objeto instruir a sus áreas operativas sobre el criterio que deben adoptar respecto del juzgamiento de los ilícitos formales y materiales en atención a un cambio normativo, en la cual sientan un criterio interpretativo que fundamenta la posición adoptada.

### 3. La prescripción penal

Para introducir en el análisis el instituto de la prescripción penal al cual nos refiriéramos al comienzo

del artículo, en este punto resultan muy ilustrativas las palabras de Villegas quien en su obra «Curso de finanzas» con mucha claridad expuso:

si mediante su normatividad, la ley tributaria [nacional] regula una cuestión penal en forma diferente de la del derecho penal común, esto significará el desplazamiento de dicha norma de derecho penal común, que se tornará inaplicable sin necesidad de normas expresas de derogación del Código Penal. En tal sentido es de plena aplicación el art. 4 de dicho cuerpo legal. Sin embargo, este desplazamiento no puede producirse en cuanto al derecho tributario provincial, dado que sus normas son de inferior categoría a las nacionales (art. 31 CN), por lo cual y conforme al principio de unidad de legislación (art. 75 inc. 12) CN), no puede contener regulaciones de carácter general que contraríen disposiciones del CP (por ejemplo, no es posible que leyes provinciales establezcan plazos de prescripción de multas superiores a lo que establece el Código Penal).

En nuestro país, el dictado del Código de Fondo en materia penal constituye facultad exclusiva del Congreso de la Nación conforme lo establece el art. 75 inc. 12) de nuestra Constitución Nacional. Quedando en poder de las provincias por imperio del art. 121 de nuestra Carta Magna el dictado de los Códigos Procesales, entre ellos, el Procesal Penal.

El sistema penal contempla un conjunto de causales de extinción o fenecimiento del Derecho del Estado de imponer pena a un sujeto, concretado con el desenvolvimiento de una acción Penal que contiene una pretensión punitiva (Odone J. y otros, 2007).

Estas causales se encuentran enumeradas en el art. 59 del Código Penal., que dispone que la acción penal se extinguirá: 1) por la muerte del imputado; 2) por la amnistía; 3) por la prescripción; 4) por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada; 5) por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 6) por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales

correspondientes; y 7) por el cumplimiento de las condiciones establecidas para la suspensión del proceso a prueba, de conformidad con lo previsto en este Código y las leyes procesales correspondientes.

La extinción de la acción penal por la prescripción consiste en la pérdida de la facultad de enjuiciar o punir a un sujeto, por el transcurso del tiempo. Se entiende que más allá de cierto plazo, la sociedad ha perdido interés en el castigo de un delito (Odone *et al.*, 2007).

El instituto de la prescripción constituye un verdadero límite al poder punitivo estatal. Por un lado está la prescripción de la acción, en virtud de la cual el Estado pierde la potestad de juzgar un delito por el transcurso del tiempo, respetándose la cláusula constitucional que garantiza el derecho de todo imputado a obtener una decisión definitiva en un plazo razonable, ya que el mantenimiento ilimitado de tal poder haría perder la legitimidad del interés del Estado en la persecución. Y por el otro, la prescripción de la pena, que consiste en que a pesar de que el Estado ha comprobado el hecho y la participación del imputado en el mismo, pierde potestad de hacer cumplir la pena impuesta, por cuanto se entiende en este caso que ha desaparecido la legitimidad del interés social en la punición (*idem*).

Por regla general, la acción penal persecutoria se extingue una vez transcurrido el máximo de la pena señalada por el delito para los casos de ilícitos amenazados con prisión o reclusión (art. 62 inc. 2 CP), y a los dos años, cuando se tratase de hechos reprimidos con multa (art. 62 inc. 5°). Dicho plazo comienza a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si este fuese continuado, del día en que cesó (art. 63 CP). Impuesta la pena, la posibilidad de hacerla efectiva también prescribe por el transcurso del tiempo, según las escalas del art. 65, estableciendo el inciso 4° que en el caso de multas la pena prescribe a los dos años. En este último caso, el término corrido de 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 según el art. 66

del Código Penal. Por su parte, el art. 67 de dicho cuerpo legal contempla las causales de suspensión e interrupción de la prescripción, entre las cuales se encuentra: a) en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, se suspende hasta tanto sean resueltas en otro juicio; b) en los casos de delitos cometidos en el ejercicio de la función pública, para todos los que hubiesen participado, se suspende mientras cualquiera de ellos se encuentre desempeñando un cargo público; c) la prescripción se interrumpe solamente por la comisión de otro delito, el primer llamado a indagatoria por el delito investigado; el auto de citación a juicio o acto procesal equivalente; el requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio; y el dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme.

De una vez y simple lectura de los artículos del Código Penal arriba abordados emerge con claridad que una vez más nos encontramos con que el Código Fiscal de la provincia de Santa Fe en sus arts. 115, 116 y 118 fija plazos de prescripción de la acción para aplicar las sanciones por infracciones previstas en ese Código, como también la forma de determinar cuándo principian dichos plazos, y causales de suspensión que difieren de lo establecido por el Código Penal de la Nación.

Ello así por cuanto recordemos que: a) el art. 115 establece un plazo de prescripción de las facultades de la API para aplicar las sanciones por infracciones previstas en el Código de 5 años para contribuyentes inscriptos y de 10 años para contribuyentes no inscriptos, b) el art. 116 fija que el término de prescripción de la acción para aplicar las multas y clausura comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible, y c) el art. 118 prevé la suspensión por 180 días del curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la resolución

de inicio del procedimiento de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dicho acto se notifique dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.

Por otro lado, el art. 4° del Código Penal establece que «Las *disposiciones generales* del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario».

El Libro Primero del C.P. norma estas disposiciones generales, y entre ellas en el Título X regula la extinción de acciones y penas, encontrándose entre las causales de extinción la prescripción como antes expusieramos.

El máximo intérprete de nuestra ley suprema en autos «Guillermo Miras SACIF» del 18/10/1973 sostuvo:

Que el instituto de la prescripción cabe sin duda alguna en el concepto de 'ley penal', desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de extinción de la pretensión punitiva.

Asimismo, con relación a la aplicación de las disposiciones del Código Penal en la especie la Corte Suprema en la causa «Usandizaga, Perrone y Julia-rena SRL c/Fisco Nacional (DGI) s/demanda contenciosa» como antes expusieramos reconoció 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 (Fallos 287:74) (...) *Que habiendo reconocido este Tribunal la aplicabilidad de los preceptos generales del Código Penal a la interpretación y juzgamiento de las infracciones al régimen tributario, en tanto sus normas no dispongan lo contrario o aquéllos resulten incompatibles con éste* (doctrina de Fallos – 34:167; 46:370; 208:569; 212:64; 277:347; 281:297; 297:215).

De lo expuesto se desprende que las infracciones y sanciones tributarias al integrar el derecho penal

especial le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, entre las que se encuentra la regulación del instituto de la prescripción.

Consecuentemente, frente a este complejo marco normativo nos enfrentamos nuevamente a la necesidad de definir los alcances de la potestad de los gobiernos locales para legislar en materia de prescripción, en este caso de los ilícitos tributarios, de una manera diversa al Código de Fondo, en la especie el Código Penal de la Nación.

#### 4. ¿Código de fondo o códigos fiscales?

Hemos dicho nuevamente, porque este cuestionamiento en torno a la distribución de competencias entre la Nación y las provincias ya se había producido respecto de la potestad de los gobiernos provinciales de innovar a través de sus códigos fiscales en materia de prescripción, pero en esa oportunidad, de la acción para determinar e intimar el ingreso de los tributos locales.

Sobre la especie fue contundente la posición adoptada por la Corte Suprema en el fallo «Filocrosa SA s/ Quiebra s/Incidente de Verificación Municipalidad de Avellaneda», la cual fue posteriormente ratificada en diferentes pronunciamientos posteriores de nuestro Tribunal Címero, donde dio por concluida una discusión doctrinaria y jurisprudencial de vieja data diciendo:

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 – T. 175 – pág. 300; T. 176 – pág. 115; T. 193 – pág. 157; T. 203 – pág. 274; T. 284 – pág. 319; T. 285 – pág. 209 y T. 320 – pág. 1344).

En dicho pronunciamiento nuestro Máximo Tribunal analiza cuál es el alcance de las facultades

legislativas de los gobiernos locales a la luz de las normas que distribuyen competencias en la Constitución Nacional.

Para fundamentar su decisión expuso:

Que en ese marco, debe tenerse presente que del texto expreso del citado art. 75, inc. 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. Y ello pues, aun cuando los poderes de las Provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expesos (Fallos: T. 320 – pág. 619, entre otros), 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 (Fallos – T. 320 – pág. 1344).

Que esa doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inciso 12), éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.

Que lo expuesto no importa desconocer que las Provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal (Fallos – T. 311 – pág. 100; T. 314 – pág. 312; T. 317 – pág. 1195; T. 322 – pág. 2817, entre muchos otros), sino determinar el alcance del que sí lo ha sido, para lo cual debe tener presente que la referida delegación tuvo por finalidad el logro de un sistema homogéneo de leyes que, sin desmerecer el poder de aquéllas de crear obligaciones destinadas a garantizar su subsistencia y autonomía, contribuyera al inequívoco propósito de los constituyentes de generar,

entre los Estados provinciales que mediante la Constitución se congregaban, los fuertes lazos de unidad que eran necesarios para otorgarles una misma identidad.

Ahora, si bien en el fallo «Filcrosa SA» transcrito la Corte se expide en relación a la prescripción de la acción de los Fiscos locales para determinar y exigir el ingreso de tributos provinciales y municipales, la cual entiendo se encuentra regulada por el entonces Código Civil, es posible transpolar dicho criterio interpretativo a la esfera de la prescripción de los ilícitos tributarios.

En efecto, el juez Julio B. J. Maier del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al expresar su voto en la renombrada causa «Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires» con mucha claridad expuso:

Piénsese —tan solo como ejemplo—, que la misma norma constitucional citada (art. 75, inc. 12) no sólo menciona al Código Civil, sino, también, al Código Penal y a otra variada legislación sustantiva. Conforme a ello, de resultar correcto el criterio de la CSJN, debería interpretarse, en paralelo, que en el país existe y tan solo debe existir un régimen de prescripción penal y sus plazos. Ello impediría que, como sucede en la realidad, los plazos de prescripción de los deberes emergentes de un código de faltas, o de contravenciones, o del derecho administrativo sancionatorio puedan ser regulados por las leyes específicas. Así, los plazos de prescripción establecidos en los arts. 62 y 65 del Código Penal, (...) y los motivos de interrupción y suspensión de la prescripción de la acción penal que él regula, desplazarían totalmente, por el mismo argumento de la inconstitucionalidad aquí examinado, a la institución que regulan los códigos de faltas o contravencionales, o el derecho administrativo sancionatorio.

Por lo tanto es plausible concluir que, a la luz de la interpretación que realiza la Corte Suprema en materia de distribución de potestades entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales, emergente de los arts. 31, 75 inc. 12 y 126 de nuestra Constitución Nacional, al haber delegado las provin-

cias en la Nación la facultad de dictar el Código Penal no cabe a las Provincias sancionar leyes incompatibles con lo que el código de fondo establece, en este caso respecto a la prescripción penal, debiendo admitir las jurisdicciones provinciales la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan.

A mayor abundamiento el instituto de la prescripción penal como causal extintiva de la acción penal y de la pena, se encuentra contemplado dentro de las disposiciones generales del Código Penal, las cuales por imperio de lo dispuesto en el art. 4° del dicho cuerpo legal resultan de aplicación a todos los delitos previstos por leyes especiales.

## 5. Vigencia del criterio sentado por la Corte Suprema en el fallo «Filcrosa SA» ante la sanción del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación

En este punto del análisis y previo a presentar las conclusiones del presente artículo, deviene necesario realizar, cuanto menos, una breve reflexión sobre la vigencia del criterio interpretativo que la Corte Suprema fijara en el fallo «Filcrosa SA» aquí abordado, atento las modificaciones introducidas en materia de prescripción de los tributos locales en el texto del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación recientemente sancionado.

Comienza el nuevo articulado sobre el instituto de la prescripción diciendo: «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. 2532) —el resaltado no se encuentra en el original.

Más adelante, el art. 2560 del mismo cuerpo legal al definir el plazo genérico de prescripción reza «Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local.», reiterando el texto modifi-

cado una vez más la posibilidad que las legislaciones locales definan un término de prescripción diferente.

Claramente, el texto del nuevo Código de Fondo introduce la posibilidad de que las provincias puedan definir en sus legislaciones provinciales plazos de prescripción de los tributos locales diferentes al establecido por el mismo código. Por ende, ha existido un cambio radical en la legislación respecto de la cual nuestro Tribunal cimero sentara su criterio interpretativo en autos «Filcrosa SA».

Sin embargo, es posible realizar una lectura armónica de los arts. 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial antes transcritos y del texto constitucional, justamente teniendo en cuenta lo sostenido por la CSJN al sentar su doctrina en el fallo «Filcrosa SA», la cual en mi humilde entendimiento mantiene su vigencia a pesar de la modificación legislativa.

En un anterior trabajo presentado en las 13ras. Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales Laborales y Agropecuarias desarrolladas en la ciudad de Rosario, se abordó en extenso la problemática de la prescripción de los tributos locales a partir de la nueva redacción del código de fondo, analizando puntualmente las implicancias del fallo «Filcrosa SA».

En dicho trabajo se expuso:

El máximo intérprete de nuestra Carta Magna al resolver en la causa 'Filcrosa SA', se expresó sobre el alcance del poder delegado por las provincias al gobierno nacional. Al fundamentar su fallo, mediante el análisis de los arts. 75 y 31 de la CN, reconoce que las provincias conservan todo el poder no delegado al gobierno nacional, y expresa que el conflicto conllevaba analizar el alcance del poder si delegado. En ese sentido, delimita dicho alcance, puntualmente en lo que a nosotros nos concierne, en la potestad para dictar los códigos de fondo, y sostiene que lo que está vedado a las provincias es dictar leyes que se contrapongan o resulten incompatibles con lo dispuesto por el código civil. En ningún pasaje del citado fallo la Corte interpreta que las provincias no puedan legislar en materia de prescripción, sino que la normativa que emitieran no podría contraponerse a lo dispuesto por el código de fondo. En definitiva, el texto constitucional

establece que para la regulación local —en materia de prescripción de obligaciones tributarias— las normas dictadas por el Congreso de la Nación adquieren el carácter de ley suprema y, por ende, no resultan modificables —en contra del obligado— por parte de las legislaturas locales. A mayor abundamiento, si bien el art. 126 de la Constitución Nacional sólo habilita a las provincias a legislar en materia de fondo si la Nación no lo ha hecho, en este caso el Congreso al legislar sobre el particular, expresamente habilitó a los estratos provinciales a definir el término de la prescripción de los tributos locales.

En otros términos, el análisis efectuado por los ministros de la Corte respecto de la distribución de potestades entre la Nación y las provincias, concretamente en lo que refiere a las facultades legislativas, emergente del art. 75 inciso 12) de nuestra Carta Magna, conserva su vigencia independientemente de la modificación en el texto del Código Civil y Comercial de la Nación en materia de prescripción, y con manifiesta aplicación en el tema que nos ocupa.

## 6. Conclusión

A modo de síntesis final, del análisis realizado a lo largo del presente artículo resulta que de una interpretación armónica y razonada, siguiendo los lineamientos sentados por el máximo intérprete de nuestra ley suprema en el *leading case* «Filcrosa SA», es posible concluir a partir del reconocimiento tanto judicial como administrativo sobre la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y a la luz de la interpretación que realiza la Corte en cuanto a la distribución de potestades entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales, que en materia de prescripción de los ilícitos tributarios regulados por los Códigos Fiscales provinciales éstos últimos no podrán establecer reglas en cuanto a plazos de prescripción, forma de computar los mismos y causales suspensivas e interruptivas, de una manera diversa a lo legislado por el Código de Fondo.

En otras palabras, el reconocimiento expreso que la Administración Provincial de Impuesto realizara en su Nota Interna N° 1/2015 del 10/06/2015 sobre la naturaleza penal de los ilícitos tributarios, y sobre la aplicabilidad de los principios contemplados en el Código Penal de la Nación, dejó expedita la vía para cuestionar la constitucionalidad de los arts. 115, 116 y 118 del Código Fiscal de la Provincia de Santa

Fe, con fundamento en las disposiciones del art. 75 inciso 12) de nuestra Carta Magna.

Sin embargo, cabe aclarar que tal cuestionamiento muy probablemente deberá transitar los tribunales judiciales con anterioridad a obtener su reconocimiento, como aconteciera en su momento en materia de regulación de la prescripción de los tributos locales.

## Referencias bibliográficas

- Acevedo, R., y Caputo, R. (2014, diciembre). Atractivo enfoque del Instituto de la Prescripción Liberatoria en materia tributaria. *Consultor Tributario Errepar*, 94.
- Cagnolo, V. (2014, diciembre). La sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado y su incidencia en el tema de prescripción de tributos locales. *Impuestos La Ley*, 12, 20-23.
- Calello, C. (2014, febrero). Prescripción de tributos locales. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*. Tomo/Boletín: XXXV.
- Celdeiro, E. (2006). *Procedimiento fiscal*. Versión 1.4. Buenos Aires: Errepar.
- Coronello, S.E., y Araujo, F.I. (2015, marzo). *La prescripción de los tributos locales*. Buenos Aires: La Ley.
- Cricco, A.J., y Ludueña, G.E. (2015, febrero). Un aporte a los conflictos que se aproximan sobre la prescripción en los tributos locales. *Doctrina Aspectos Tributarios Errepar*.
- De Soto, R.A. (2012, septiembre). Reforma del Código Fiscal de la provincia de Santa Fe. Libro Primero, Título Noveno («De la prescripción»). *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.
- Díaz Ortiz, J.A. (2015, abril). El Código Civil y Comercial de la Nación, ley 26.994 y el plazo de prescripción en normas tributarias locales —provinciales y municipales—. *Impuestos La Ley*, 4.
- Fernández, C.L. (2014). La autonomía del derecho tributario local en materia de prescripción. ¿Una batalla ganada?. *Impulso Profesional La Ley*, 22, 3
- Futton, J.P. (2014). Cuestiones relativas a la prescripción en materia tributaria. *Impulso Profesional La Ley*, 23, 10.
- García Federici, I. (2015). Prescripción de los tributos locales, el resurgir de un viejo debate. Trabajo presentado en las 13ras. Jornadas Tributarias, Laborales, Previsionales y Agropecuarias. Rosario. 10 y 11 de Septiembre de 2015.
- García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario (2da Ed.)*. Tomo II. Buenos Aires: Depalma.
- Gil Di Paola, J.A. (2014, septiembre). Comienzo, interrupción y suspensión de la prescripción de tributos locales. *PET La Ley*, 547, 7.
- Gomez, T., y Folco, C. (2007). *Procedimiento Tributario* (5° edición). Buenos Aires: La Ley.
- Ley N° 11.179. Código Penal de la Nación. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, 3 de noviembre de 1921.
- Ley N° 3.456. Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe. Boletín Oficial de la Provincia de Santa Fe, Santa Fe. 19 de Diciembre de 1997.
- Nota Interna (API) N° 1/2015. Recuperada de en [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar)
- Odone, J. et al. (2007). *Aspectos generales de Derecho para contadores*. Colección Biblioteca Profesional y Empresaria. Buenos Aires: Errepar.
- Passarella, J.E. (2012, noviembre). La jurisprudencia santafesina y la normativa aplicable a la prescripción extintiva de las potestades tributarias locales. *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.
- ——— (2013, marzo). La legislación aplicable a la prescripción extintiva de la acción de repetición de impuestos en la Provincia de Santa Fe: normas locales vs. Código Civil. *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.
- ——— (2014, marzo). El cómputo del plazo de prescripción con el que cuenta la Api para iniciar la ejecución judicial de la deuda. *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.

- ——— (2015, febrero). La diferenciación entre el plazo de prescripción para determinar la deuda y el plazo para iniciar la ejecución judicial en los códigos tributarios santafesinos. *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.
- ——— (2015, mayo). Las del código fiscal de santa fe desde la óptica de la fiscalía de estado. Primera parte. *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.
- Piacentini, O.R. (2012, junio). La prescripción liberatoria según el nuevo Código Fiscal en la provincia de Santa Fe. *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.
- Powell, C., y Powell, C. (2015, mayo). La prescripción en el Código Civil y Comercial. Su impacto en el Código Fiscal de la provincia De Santa Fe. *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.
- Reina, G.R. (2015, junio). Los alcances del nuevo Código Civil y Comercial nacional sobre el Código Fiscal de la provincia de Santa Fe. *Práctica y Actualidad Santa Fe (PSF)*. Buenos Aires: Errepar.
- Rosenberg, E.G. (2014, noviembre). La prescripción penal administrativa en el ámbito provincial. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*. Tomo/boletín: XXXV.
- Schafrik, F.H. (2015, mayo). Breves reflexiones en materia de prescripción tributaria local a la reciente sanción del Código Civil y Comercial Unificado. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*. Tomo/Boletín: XXXVI.
- Soler, O.H. (2013, mayo). Prescripción de la acción del fisco con relación a obligaciones tributarias. *Impuestos La Ley*, 5, 5-12.
- Taub, J.M. (2011, febrero). El instituto de la prescripción. Primera parte. *Consultor Tributario La Ley*, 4(48), 35-48.
- Zapellaz, M. (2014, diciembre). Nociones sobre el instituto de la «Prescripción». *Práctica profesional tributaria, laboral y de la seguridad social. La Ley*, 228, 1-14.

#### Registro Bibliográfico

García Federici, I. (2015). Prescripción de las multas formales y materiales. Constitucionalidad del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe. *Revista Ciencias Económicas*, 12(02), 81–93.

