SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

PODER JUDICIAL MENDOZA

N.º. Actuación: 1052481406

CUIJ: 13-07349331-9/1

ADMINISTRACION TRIBUTARIA MENDOZA EN J° 13-07349331-9 (020301-32193) ADMINISTRACION TRIBUTARIA MENDOZA C/NEDIC EMILIO P/ APREMIO P/ RECURSO EXTRAORDINARIO PROVINCIAL (LEY 9423)

106662025

En Mendoza, a dos días del mes de julio de dos mil veintiséis, reunido este Tribunal, tomó en consideración para dictar sentencia definitiva la causa **n.º 13-07349331-9/1**, caratulada: **"ADMINISTRACION TRIBUTARIA MENDOZA EN J° 13-07349331-9 (020301-32193) ADMINISTRACION TRIBUTARIA MENDOZA C/NEDIC EMILIO P/ APREMIO P/ RECURSO EXTRAORDINARIO PROVINCIAL (LEY 9423)".**

De conformidad con el sorteo practicado quedó establecido el siguiente orden de estudio en la causa para el tratamiento de las cuestiones por parte de los Señores Ministros del Tribunal: **primero: DR. MARIO DANIEL ADARO; segundo: DR. OMAR ALEJANDRO PALERMO; tercero: DR. DALMIRO FABIÁN GARAY CUELI.**

ANTECEDENTES:

La Administración Tributaria Mendoza, en representación del recurrente interpone Recurso Extraordinario Provincial contra la resolución dictada por la Primera Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Minas, de Paz y Tributario de la Primera Circunscripción Judicial en los autos n°32.193/176.245, caratulados: "ADMINISTRACION TRIBUTARIA MENDOZA C/ NEDIC EMILIO P/ APREMIO" de fecha 25.04.2024.

Se admite formalmente el recurso deducido, se ordena correr traslado a la parte contraria, quien contesta solicitando su rechazo.

Se registra el dictamen de Procuración General, que aconseja el rechazo del recurso deducido.

Se llama al acuerdo para dictar sentencia.

De conformidad con lo establecido en el art. 160 de la Constitución de la Provincia, se plantean las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA CUESTION: ¿Es procedente el Recurso Extraordinario Provincial interpuesto?

SEGUNDA CUESTION: En su caso, ¿qué solución corresponde?

TERCERA CUESTION: Costas.

A LA PRIMERA CUESTION EL DR. MARIO DANIEL ADARO, DIJO:

I.- RELATO DE LA CAUSA.

Los hechos relevantes para la resolución de la presente causa son los siguientes:

1) En los presentes autos A.T.M. inició juicio monitorio de apremio contra el Sr. Emilio Nedic por la suma de $ 6.648.664,62, en reclamo del pago en concepto de impuesto de ingresos brutos, conforme detalle de la boleta de deuda que acompaña como base de la ejecución.

Se hace lugar a la ejecución monitoria y se requirió el pago al demandado por el capital y honorarios.

2) Se presenta el Sr. Nedic, formula oposición y deduce inconstitucionalidad relacionada con el plazo de prescripción de la multa reclamada.

Refiere que se encuentran prescriptos el periodo 2017 reclamado por haberse cumplido el plazo de prescripción de 5 años contados desde el 1 de enero del año siguiente al cual se refieren.

Solicita se declare la inconstitucionalidad del art. 53 inc. 2 del Código Fiscal por ser contrario al art. 65 inc. 4 del Código Penal respecto a los montos reclamados por la actora en concepto de multas.

3) La sentencia rechazó las excepciones de prescripción e inhabilidad de título, y ordenó seguir adelante la ejecución hasta tanto el demandado haga íntegro pago a la A.T.M de la suma de $ 6.648.664.

Rechazó el planteo de inconstitucionalidad de los arts. 53 inc. 2), 57 y 58 del Código Fiscal porque el excepcionante no indicó la lesión del derecho de defensa ni el derecho conculcado. Rechazó la prescripción invocada por no haber transcurrido el plazo de cinco años del art. 53 inc. 2 del Código Fiscal. Estimó que, conforme lo dispuesto por el art. 2532 del CCCN, resulta potestad provincial regular en todo lo concerniente a plazos de tributos.

4) Apela el demandado y la Cámara admite parcialmente el recurso argumentando de la siguiente manera:

- La excepción de prescripción ha sido interpuesta en forma oportuna de conformidad con lo previsto en el art. 2553 del C.C.C., ya que, tratándose de un proceso ejecutivo por vía monitoria, el demandado podía hasta el vencimiento del plazo oponer excepciones.

- Al argumentar que la subsistencia de la multa, ante la falta de prescripción, le ocasionaría un perjuicio económico capaz de llevar su negocio a la quiebra, el demandado logra acreditar el perjuicio concreto y actual exigido para solicitar la inconstitucionalidad de la norma.

- Corresponde recurrir al tratamiento dado en materia de naturaleza jurídica de las multas fijadas por ATM y su influencia en el plazo de prescripción al estudio que en el tema ha dado la CSJN.

- La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha desarrollado su jurisprudencia en materia de multas e infracciones, instituyendo que las mismas, ya sean tipificadas o reguladas en un cuerpo normativo diferente al Código Penal, o dictadas por una Provincia o Municipio, poseen naturaleza penal.

- En materia de tributos locales los precedentes de la CSJN han determinado la aplicación de los códigos de fondo a la prescripción, por aplicación de los arts. 31 y 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, siendo inequívoca la limitación provincial a regular la prescripción. ("Filcrosa, Casa Casmma, Fisco c/Ullate, Bottoni, Municipalidad de Corrientes").

- Específicamente en materia de infracciones la CSJN ha señalado que la facultad de las provincias para imponer multa prescribe a los dos años conforme código penal. Se señaló que las multas locales revisten naturaleza penal y que la prescripción se rige por las normas del Código Penal de la Nación; ante ello, cualquier ordenamiento local que se aparte de los plazos, forma de cómputo y causales de suspensión e interrupción de los mismos es inconstitucional. ("Fisrt Data Cono Sur", "Lazaro Rabinovich", "Alpha shipping S.A").

- La SCJM ha considerado aplicable el plazo quinquenal de prescripción previsto en el Código Fiscal para el ejercicio de la facultad sancionadora del fisco y descartó que rigiera para ello lo previsto en el Código Penal (caso "Toyota"), ello ha sido con anterioridad a que la CSJN emitiera pronunciamiento en sentido contrario en la causa "Alpha Shipping". En las siguientes oportunidades que tuvo para resolver la cuestión (casos "OIL M&S" y "Oeste Embotelladora") consideró inoficioso analizar el caso bajo la doctrina sentada por la Corte Federal, en razón de que el planteo de prescripción era procedente conforme el criterio tradicionalmente seguido por nuestro Superior Tribunal.

- No corresponde aplicar el caso "Alpha Shipping" ya que nos encontramos ante el supuesto de multas impuestas por la Administración Tributaria por incumplimiento de tributos devengados desde el año 2017, inclusive, en adelante. En cambio, todos los precedentes citados, incluyendo "Alpha Shipping" y "First Data", se refieren a tributos y multas por periodos anteriores a que entrara en vigencia el Código Civil y Comercial, donde no se analiza qué influencia tendría sobre dicho criterio lo dispuesto en el art. 2532 del Cód. Civ. y Com. en cuanto dispone que "*Las legislaciones locales podrán regular* -la prescripción liberatoria- *en cuanto al plazo de tributos"*. Sin embargo, considero que el criterio debe ser mantenido también para los casos que, como el de autos, las multas son impuestas respecto de periodos bajo la vigencia del Cód. Civil y Comercial.

- Si se tiene presente el principio sentado por la Corte Suprema como piedra fundamental en toda la construcción de su doctrina relativa a la prescripción liberatoria, en el sentido de que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho (“Filcrosa”), resulta forzoso concluir que la disposición contenida en la parte final del art. 2532 del Cód. Civ. y Com. debe ser interpretada con carácter restrictivo, es decir, limitada a la regulación de la prescripción de los tributos, aunque no limitado a su plazo.

- Resulta inconstitucional la norma contenida en el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza que prevé un plazo de prescripción de cinco (05) años para aplicar sanciones y para accionar para el cobro de multas, en el caso de los tributos autodeclarados correspondientes a contribuyentes inscriptos (CF 2017 y 2018: art. 47 inc. b; CF 2019 al 2023: art. 53 inc. 2). Por lo tanto, dicha disposición resulta inaplicable, debiendo regirse por lo dispuesto en el art. 65 inc. 4° del Código Penal que establece un plazo de prescripción de dos (2) años.

- Se declara operada la prescripción de la facultad del fisco para aplicar multas respecto de los períodos 2017, 2018 y 2019 y por ello dejar sin efecto las multas impuestas en fecha 15/09/2022, cuyos montos deberán ser descontados del total condenado a pagar.

- No procede la excepción respecto de las multas impuestas el 15/09/2022 por el incumplimiento de los tributos devengados durante el año 2020, ya que para esa fecha no se encontraba concluido el plazo de dos años computado desde el 01/01/2021, sin ser necesario para ello considerar si medió alguna causa de suspensión del curso. En consecuencia, la prescripción no procede por el monto de $662.872,45.

II.- ACTUACIÓN EN ESTA INSTANCIA.

a) Agravios de la recurrente Administración Tributaria Mendoza.

Se agravia de que no exista un análisis pormenorizado de los planteos realizados, de que se utilicen como único argumento para fallar en contra la mención de precedentes judiciales de manera genérica sin explicar de manera fundada cómo se arriba a semejante conclusión.

Refiere que si bien la C.S.J.N ha sostenido la naturaleza penal de la multa, en diversos precedentes no lo ha hecho sistemáticamente respecto de la multa prevista para el tipo infraccional de omisión de pago de impuestos, ni de incumplimiento de deberes formales genéricos que no den lugar a la pena de clausura.

Manifiesta que no desconoce la naturaleza penal de la multa fiscal, como su carácter sancionador y que son establecidas para prevenir y reprimir infracciones, pero eso no implica que todas las disposiciones del Código Penal se apliquen automáticamente en el ámbito del derecho tributario. Atento la especificidad de la materia tributaria, las reglas del derecho penal

común tienen aplicación en el ámbito del derecho tributario siempre y cuando sean compatibles y no hayan sido desplazadas por normas específicas. Expresa que los fallos de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia determinan que es de aplicación el Código Penal, pero se refieren a situaciones en que la norma local no fija un término de prescripción, lo cual no se configura en el presente caso.

Alega que la manera de razonar de la Cámara le impediría aplicar multa por omisión, toda vez que la misma prescribiría antes de la determinación que la origina.

b) Contestación del recurrido.

Solicita el rechazo del recurso, por cuanto los fundamentos vertidos en el mismo, no resultan una crítica razonada.

Refiere que la aplicación de los fallos citados por el recurrente son de interpretación errónea ya que relaciona la aplicación del Código Penal con situaciones que no tienen que ver con el presente caso. Confunde el plazo de la determinación tributaria y la multa.

Expresa que es clara la inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal que prevé la aplicación de una multa de naturaleza penal por un ente administrativo, sin posibilidad de que exista un debido proceso y defensa en juicio; aplicando inaudita parte una sanción, cuando solo puede aplicar intereses moratorios, punitorios y resarcitorios, y luego de una sentencia firme, en todo caso, aplicar una multa.

Ademas señala que A.T.M. reconoce su propia torpeza al manifestar que con los recursos técnicos, estructurales, económicos y personal, con que cuenta, no pueda determinar en tiempo y forma la multa luego de la determinación de las evasiones de los tributos.

c) Dictamen de la Procuración General.

Dictamina a favor del rechazo del recurso ya que si bien la quejosa ha invocado diversas causales de arbitrariedad, no ha evidenciado fehaciente ni suficientemente la configuración concreta, acabada y certera de ninguna.

III.- LA CUESTION A RESOLVER.

Esta Sala debe resolver si resulta arbitraria o normativamente incorrecta la sentencia que, revocando la anterior, consideró prescriptas las multas impuestas por la Administración Tributaria de Mendoza por incumplimiento de pago del impuesto sobre los ingresos brutos respecto de los periodos 2017, 2018 y 2019, por resultar aplicable el plazo de prescripción de dos años dispuesto en el art. 65 inc. 4 del Código Penal.

IV.- SOLUCION AL CASO.

A) PRINCIPIOS LIMINARES QUE RIGEN EL RECURSO EXTRAORDINARIO PROVINCIAL.

Este Tribunal ha sostenido desde antiguo que el recurso extraordinario tiene carácter excepcional, por ello, las causales se interpretan restrictivamente, evitando que la Corte se convierta en una tercera instancia ordinaria, contraviniendo todo el sistema recursivo (L.S. 223-176).

Por ello, “la tacha de arbitrariedad requiere que se invoque y demuestre la existencia de vicios graves en el pronunciamiento judicial recurrido, consistentes en razonamientos groseramente ilógicos o contradictorios, apartamiento palmario de las circunstancias del proceso, omisión de consideración de hechos o pruebas decisivas o carencia absoluta de fundamentación (L.S. 188-446, 188-311, 102-206, 209-348, etc.) (L.S. 223-176)”.

El criterio expuesto se encuentra expresamente contemplado en el Código Procesal Civil, Comercial y Tributario de Mendoza, en su art. 145, inc. III, el cual enuncia que el Recurso Extraordinario Provincial que el código autoriza, es de interpretación y aplicación restrictiva, en razón de la naturaleza especial de esta instancia.

B) ANÁLISIS DE LA CAUSA.

En forma preliminar, adelanto mi opinión en el sentido de que el recurso interpuesto debe ser rechazado, conforme las consideraciones que se desarrollan a continuación.

En cuanto a las cuestiones no controvertidas, se encuentra fuera de discusión que la deuda derivada de la falta de pago del impuesto sobre los ingresos brutos no se encuentra prescripta. Asimismo, las partes coinciden en que el análisis del caso debe circunscribirse exclusivamente a la prescripción de la multa impuesta. Del mismo modo, no existe controversia respecto de la forma de cómputo del inicio de los plazos de prescripción conforme lo establece el artículo 55 del Código Fiscal. Tampoco se discute el rechazo de la prescripción en relación con las multas impuestas en el año 2022 por incumplimientos correspondientes a tributos devengados en el año 2020, en tanto el plazo de dos años, computado desde el 1 de enero de 2022, no se encontraba cumplido.

En consecuencia, la cuestión controvertida que corresponde resolver se limita a determinar si, en el caso concreto, se ha configurado o no la prescripción respecto de las restantes multas objeto de impugnación, conforme el régimen legal aplicable.

En el caso, la sentencia de alzada considera que es clara la doctrina de la Corte Suprema de la Nación respecto a que las multas o sanciones, aunque estén previstas en los Códigos Fiscales, no son tributos, sino que poseen naturaleza penal y que la facultad provincial de regular la prescripción de los tributos, no se extiende a aquellas. Declaró inconstitucional la norma contenida en el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza que prevé

un plazo de prescripción de cinco años para aplicar sanciones y para accionar para el cobro de multas, debiendo el presente caso regirse por lo dispuesto en el art. 65 inc. 4° del Código Penal que establece un plazo de prescripción de dos años.

La recurrente entiende que el Código Fiscal de Mendoza contiene normas específicas sobre prescripción de multas y que corresponde ajustarse a las mismas. Señala que acuerdo a lo prescripto por ellas (arts. 47 a 52), la acción fiscal para imponer la sanción de multa no se encuentra prescripta, toda vez que la misma prescribe a los cinco años.

Frente a este contexto, debe dilucidarse qué cuerpo normativo resulta aplicable al instituto de la prescripción liberatoria en materia de multas o sanciones aplicables por falta de pago de tributo, a fin de poder determinar en definitiva si los períodos correspondiente a los años 2017/2018 y 2019 se encuentran prescriptos o no.

En este marco, corresponde destacar que en la causa "*Axion*" (sentencia del 07/12/2022, Ex Sala II SCJM), donde adherí al voto del Ministro preopinante tuve oportunidad de analizar las prescripción de las multas fiscales. En dicho precedente, la sociedad actora buscaba anular resoluciones que determinaron una deuda impositiva sobre Ingresos Brutos de los periodos 2009 a 2011, además de impugnar las multas e intereses aplicados. En lo que a la presente causa se refiere, con relación a la multa impuesta, planteó su prescripción porque consideró aplicables los principios del derecho penal general, de allí que para su aplicación no deben haber transcurrido dos años (conf., art. 62 inc. 5 del C. Penal). A.T.M. se defendió asegurando que el plazo de cinco años no ha operado puesto que deben ser analizadas las causales suspensivas e interruptivas de su curso.

Con relación al planteo de prescripción de la multa impuesta se recordó que la misma reviste carácter penal, más allá del interés fiscal en juego, tal como lo ha sostenido en reiteradas oportunidades la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En efecto, es sabido que las sanciones administrativas integran el derecho penal especial, lo que motiva la supletoria aplicación de los principios generales y normas del derecho penal común.

Se dijo respecto del período fiscal 2011, que aunque la determinación del impuesto no estaba prescripta, la multa accesoria sí lo estaba. Esto se debe a que el plazo de prescripción de dos años previstos por el art. 62 ap. 5 del Código Penal se encontraba holgadamente cumplido a esa fecha.

Resulta pertinente asimismo indicar, previo a ingresar en el tratamiento concreto de la prescripción involucrada en el caso, lo resuelto recientemente por la Sala de Competencia Originaria de este Superior Tribunal en la causa N° 13-07224506-1, "IL NOVO VILLAGGIO S.A." dictada el 22.08.2025. En dicho precedente la firma actora interpone una acción procesal administrativa con el objeto de que se declare la nulidad de la Resolución ATM N° 022/2023, en subsidio plantea la prescripción de las obligaciones fiscales del periodo fiscal 2014, y la totalidad de las multas que se le atribuyen. Reclama la

prescripción de todas las multas aplicadas. Para ello, fundamenta que la sanción tiene naturaleza penal y que el plazo de prescripción es de dos años, de acuerdo con los artículos 62 y 65 del Código Penal de la Nación.

Allí, se declararon prescriptas la totalidad de las multas aplicadas por los períodos que abarcan desde enero de 2014 hasta septiembre de 2017. A su vez, se reafirmó la naturaleza penal de la multa, en consonancia con los precedentes “Alpha Shipping” de la CSJN y “Axion” de la SCJMza, destacándose que las sanciones administrativas revisten carácter penal y, por ende, se rigen supletoriamente por las disposiciones del Código Penal de la Nación. En consecuencia, se aplicó el plazo de prescripción de dos años previsto en el artículo 62, inciso 5, del referido cuerpo normativo.

Corresponde también reseñar, que en la causa “Alpha Shipping” (07/03/2023 - Fallos 346:103) citada por el precedente referido, el máximo Tribunal expresó: La multa aplicada a la actora, establecida por la Dirección General de Rentas provincial por omisión en el pago del impuesto sobre los ingresos brutos, 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. 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. La prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que justifica que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, de la CN, aquel establezca un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallan habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contienen los códigos de fondo.

En lo que atañe a la doctrina emanada del precedente referido, corresponde reconocer su carácter obligatorio; en tal sentido, el Máximo Tribunal ha expresado que: “No obstante las decisiones de la Corte Suprema se circunscriben, como es obvio, a los procesos concretos que le son sometidos a su conocimiento, no cabe desentenderse de la fuerza moral que emana de su carácter supremo, sin verter argumentaciones que la contradigan, pues como V.E. tiene dicho dada la autoridad institucional de los fallos del alto Tribunal en su carácter de supremo intérprete de la Constitución Nacional y las leyes, de ello se deriva el consecuente deber de someterse a sus precedentes” (doctrina de Fallos, 315:2386 y sus citas).

El principio de que la jurisprudencia de la Corte obra como precedente obligatorio ha sido reiterado en varios fallos en los siguientes términos: El apartamiento de tan clara jurisprudencia del Tribunal, sin justificación expresa, se opone al deber que tienen las instancias inferiores de

conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte dictadas en casos similares, en virtud de su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en consecuencia, especialmente en supuestos en los que dicha posición ha sido invocada por el apelante *(Fallos,* 320:1660, 1821; 321:2294 y 3201, entre muchos otros).

En conclusión, conforme a la jurisprudencia y pautas expuestas y a la consecuente naturaleza jurídica de la multa, no puedo sino coincidir con la sentencia de alzada respecto a la declaración de prescripción de la acción cuyo objeto es el cobro de la multa impuesta al contribuyente por la no presentación de ingresos brutos anuales.

Determinada la naturaleza penal corresponde la aplicación de la normativa específica, no resultando arbitraria la sentencia de Cámara que considera inconstitucional lo normado por el art. 53 del Código Fiscal respecto de plazo de 5 años de prescripción y considera aplicable el plazo de dos años del Código Penal.

Por los motivos supra expuestos, y si mi voto cuenta con la adhesión de mis colegas de Tribunal, entiendo que la sentencia recurrida se encuentra suficientemente fundada y es normativamente correcta, por lo que el Recurso Extraordinario Provincial interpuesto debe ser rechazado.

Así voto.

Sobre la misma cuestión el DR. OMAR ALEJANDRO PALERMO, adhiere al voto que antecede.

SOBRE LA MISMA PRIMERA CUESTION EL DR. DALMIRO GARAY CUELI, EN DISIDENCIA, DIJO:

Disiento con el voto preopinante, dado que, en razón de los fundamentos que expondré, considero que el recurso debe ser acogido.

A.- Agravios de la recurrente.

La Administración Tributaria Mendoza encuadra el caso en los términos del artículo 145 apartado II inciso g del CCCyT, esto es, el recurso extraordinario provincial que procede ante la aplicación de una ley o una norma expresa que no corresponde, o la omisión de aplicación de la que corresponde, o la interpretación errónea de una norma legal.

A tal fin sostiene que el fallo:

i.- no tuvo en cuenta la norma legal aplicable (en particular, el artículo 2532° del CCCN), lo que determinó una resolución contraria a las pretensiones de su parte, al hacerse lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la demandada, declarando prescriptas las multas correspondientes a los períodos 2017, 2018 y 2019.

ii.- se limitó a enunciar una serie de fallos originarios de la CSJN, sin realizar un análisis lógico y pormenorizado de las circunstancias y con una

clara falta de fundamentación llegó a la conclusión de que correspondía aplicar a la multa fiscal el plazo de prescripción de dos años contenido en el Código Penal, sosteniendo que existe una "obligatoriedad moral de los criterios sentados por la Corte Suprema de la Nación".

iii.- más allá de haber señalado que dichos precedentes se refieren a tributos y multas por períodos anteriores a que entrara en vigencia el CCCN, concluyó en que el criterio debía ser mantenido también para los casos en que las multas son impuestas respecto de períodos que caen bajo la vigencia del CCCN, considerando que las conclusiones expuestas por la CSJN en el precedente "Alpha Shippimg" resultan al menos moralmente obligatorias.

iv.- omitió el análisis pormenorizado de los planteos realizados por su parte al contestar los agravios esbozados por la apelante, utilizando como único argumento la mención de precedentes judiciales de manera genérica sin explicar de manera fundada cómo se llegaba a tal conclusión.

v.- consideró arbitrariamente como condición sine qua non que la multa tributaria por omisión en el pago del gravamen tiene indiscutible naturaleza penal, lo cual resulta desacertado, toda vez que no se aplican a todo el derecho sancionador en caso de vacancia legislativa las regulaciones del Código Penal, más aún, cuando se está en presencia de plexos normativos de otros estados de la Federación, como es el caso del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza.

vi.- más allá de que la CSJN ha sostenido la naturaleza penal de la multa en diversos precedentes mencionados por el Tribunal, no lo ha hecho sistemáticamente respecto de la multa prevista para la omisión de pago de impuestos, ni de incumplimiento de deberes formales genéricos que no den lugar a la pena de clausura.

vii.- la naturaleza penal de la multa fiscal, determina la aplicación de las diversas garantías contenidas en el Código Penal, pero no implica que todas las disposiciones del mismo se apliquen automáticamente en el ámbito del derecho tributario. Por el contrario, por la especificidad de la materia tributaria, las reglas del derecho penal común tienen aplicación en el ámbito del derecho tributario siempre y cuando sean compatibles y no hayan sido desplazadas por normas específicas.

viii.- la CSJN no ha sostenido la aplicación del Código Penal respecto de la prescripción de la acción para imponer sanciones por infracciones tributarias establecidas en las legislaciones provinciales, sino que se ha referido a la aplicación del Código Civil en relación con la prescripción de tributos locales (doctrina "Filcrosa").

ix.- los fallos de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza que determinan que es de aplicación el Código Penal, se refieren a situaciones en que la norma local no fija un término de prescripción, hipótesis que no se configura en el caso.

x.- si bien la jurisprudencia sostiene que las sanciones administrativas tienen carácter penal, ello solamente implica que en su aplicación deben considerarse los aspectos vinculados a la Teoría del Delito y respetarse los principios penales básicos, pero no se deriva de ello que rija directamente el Código Penal en la materia sancionatoria tributaria y que si así fuera, debería tenerse pertinente lo que indica el artículo 21 del Código Penal en sus dos primeros párrafos, lo cual no resiste el menor análisis. También debería tenerse en cuenta lo que establece el artículo 4 del Código Penal respecto de los delitos previstos por leyes especiales.

xi.- la Cámara ha incurrido en un error evidente al aplicar en forma errada el plazo de prescripción de dos años establecido por el artículo 64 apartado 5 del Código Penal, atento a la naturaleza penal de la multa accesoria a la determinación tributaria, sin explicar de manera fundada cómo se arriba a dicha conclusión, constituyendo una arbitrariedad intolerable.

xii.- el caso ha sido resuelto aplicando a la multa accesoria a la determinación tributaria el plazo de prescripción de dos años contenido en el Código Penal, lo que en la práctica importaría asignar un alcance exorbitante a las disposiciones del Código Penal, al regular una sanción que en la sistemática de tal plexo represivo referido a delitos -competencia exclusiva de la Nación-, posee un carácter excepcional, transpolándola a la esfera de las prerrogativas sancionatorias de las provincias en donde se convierten en la respuesta ordinaria y corriente frente a las infracciones, contravenciones y faltas, cuya tipificación y sanción se encuentra en el ámbito de los poderes conservados y retenidos por los Estados miembros según la C.N.

xiii.- mediante la lógica aplicada por la Cámara, resultaría prácticamente imposible aplicar al caso concreto una multa por omisión, toda vez que la misma prescribiría antes de la determinación que la origina, cuestión que resulta a todas luces improcedente, ya que el monto de la multa, en la mayoría de los casos, se gradúa sobre la base del impuesto omitido o defraudado, lo que requiere de la cuantificación de la deuda tributaria de manera, cuanto menos, contemporánea a la aplicación de la sanción, lo que marca la conveniencia de un diseño simétrico de los plazos de prescripción de los poderes para verificar las declaraciones juradas, determinar de oficio los gravámenes así como de los plazos para el ejercicio de la correlativa facultad para aplicar las correspondientes sanciones.

B.- La sentencia recurrida.

El tratamiento dado por la sentencia impugnada a los agravios de la apelante y defensas opuesta por la recurrida, se basó en la siguiente progresión de análisis:

i.- tempestividad del planteo de prescripción;

ii.- afectación y perjuicio concreto acreditado en el planteo de inconstitucionalidad;

iii.- naturaleza jurídica de las multas fijadas por ATM: necesidad de recurrir al tratamiento y solución del tema dado por la CSJN como intérprete final de la CN. y deber de los jueces inferiores de conformar sus decisiones a los fallos del Alto Tribunal Nacional;

iv.- naturaleza penal de las multas e infracciones: conforme criterio de la CSJN, las mismas -ya sean tipificadas o reguladas en un cuerpo normativo diferente al Código Penal o dictadas por una Provincia o Municipio- poseen naturaleza penal (CSJN Fallos 195:56: 205:173; 271:338);

v.- precedentes de la CSJN en materia de tributos locales (Provinciales o Municipales), que han determinado la aplicación de los códigos de fondo a la prescripción, en virtud de los arts. 31 y 75 inc. 12 de la C.N. (“Filcrosa” -Fallos 326:3899). La prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho y en virtud de ello, las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en las normas nacionales, son inválidas, ya que las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local. Doctrina que ha sido confirmada en diversos pronunciamientos (“Casa Casmma”; “Ullate”; “Bottoni”; “Hermann”);

vi.- en fallos posteriores la CSJN ha recordado 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 C.N., aquél 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 hallarán habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo (Fallos 342: 1903; “Volkswagen”);

vii.- en reciente pronunciamiento, la CSJN ratificó su doctrina al dejar sin efecto la sentencia que rechazaba el planteo de prescripción contra la determinación de oficio realizada por la DGR local con relación al IIBB y reiteró que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho y que se debe regir por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República (Fallo 346:217; “First Data”);

viii.- sobre el tema de infracciones, 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 (“Lázaro Rabinovich”; Fallos 198:139) y que la sanción aplicada es de carácter penal, pues las multas funcionan como penas, no como indemnización;

ix.- dicho criterio fue reiterado en la causa “Alpha Shipping” (Fallos 346:103), precedente sobre el que el demandado construye su planteo y en el cual la actora cuestionó las multas impuestas por la DGR provincial por entender que se encontraban prescriptas, planteo receptado por la CSJN. Para así decidir, el Tribunal -con voto en disidencia del Dr. Rosatti-, señaló que la

sanción aplicada a la actora era 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). Ello 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). 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). Corresponde 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.

x.- la SCJM se ha expedido sobre el punto en dos causas recientes: “Toyota” (13-04961611-7), pocos días antes de que la CSJN dictara sentencia en “Alpha Shipping” y a un mes del dictado de “Alpha Shipping” dictó sentencia en “OIL” (13-04858074-7) y posteriormente en “Oeste Embotelladora”. De tales pronunciamientos desprende que si bien la SCJM ha considerado aplicable el plazo quinquenal de prescripción previsto en el Código Fiscal para el ejercicio de la facultad sancionatoria del fisco y descartó que rigiera para ello lo previsto en el Código Penal (caso “Toyota”), ello ha sido con anterioridad a que la CSJN se pronuncie en “Alpha Shipping”. En las siguientes oportunidades que tuvo que resolver la cuestión consideró inoficioso analizar el caso bajo la doctrina sentada por la CSJN en razón de que el planteo de prescripción era procedente conforme el criterio tradicionalmente seguido por la SCJM.

xi.- en el caso de autos, por el contrario, para que el demandado triunfe en su pretensión liberatoria es indefectible que se declare aplicable el plazo bianual previsto en el Código Penal y está fuera de discusión que la deuda por el tributo de ingresos brutos no está prescripta.

xii.- obligatoridad moral de los criterios sentados por la CSJN;

xiii.- lo resuelto en “Alpha Shipping” no puede ser aplicado al caso de autos sin entrar en mayores consideraciones, ya que nos encontramos ante el supuesto de multas impuestas por ATM en cumplimiento de tributos devengados desde 2017 en adelante y, en cambio, todos los precedentes citados, incluyendo “Alpha Shipping” y “First data”, se refieren a tributos y multas por períodos anteriores a que entrara en vigencia el CCCN. Por ello en ninguno de los mismos se analiza qué influencia tendría sobre dicho criterio lo dispuesto en el art. 2532 del CCCN.

Sin embargo, consideró que el criterio debía ser mantenido también para los casos que, como el de autos, las multas son impuestas respecto de períodos bajo la vigencia del CCCN: si se tiene presente el principio sentado por la CSJN como piedra fundamental en toda la construcción de su doctrina relativa a la prescripción liberatoria, en el sentido de que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho (Filcrosa), entiende forzoso concluir que la disposición contenida en la parte final del art. 2532 del CCCN debe ser interpretada con carácter restrictivo, es decir, limitada a la regulación de la prescripción de los tributos.

xiv.- siendo clara también la doctrina de la CSJN respecto a que las multas o sanciones aunque estén previstas en los Códigos Fiscales no son tributos, sino que son de carácter o naturaleza penal, la facultad provincial de regular la prescripción de los tributos, no se extiende a aquéllas;

xv.- asiste razón a la recurrente en cuanto a que es inconstitucional la norma contenida en el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza que prevé un plazo de prescripción de cinco años para aplicar sanciones y para accionar para el cobro de multas, resultando por tanto inaplicable, debiendo regirse por lo dispuesto en el art. 65 inc. 4 que establece un plazo de prescripción de dos años.

C.- Procedencia del recurso.

1.- Arbitrariedad del decisorio.

Conforme surge de los antecedentes del caso, en oportunidad de contestar el recurso de apelación interpuesto por la demandada en contra de la sentencia de primera instancia, ATM planteó una serie de postulados tendientes a rebatir aquellos agravios introducidos por la allí apelante en relación a la pretendida inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal reguladoras de la prescripción en materia de multas fiscales.

Dichas defensas se dirigieron a sostener que: i.- la pauta general en cuanto a la prescripción de las multas es que las normas del derecho penal común tienen aplicación en el ámbito del derecho penal tributario siempre y cuando sean compatibles y no hayan sido desplazadas por normas específicas; ii.- si bien la jurisprudencia sostiene que las sanciones administrativas tienen carácter penal, ello solamente implica que en su aplicación deben considerarse los aspectos vinculados a la Teoría del Delito y respetarse los principios penales básicos; pero no que rige directamente el Código Penal; iii.- el art. 2532° del CCCN determina claramente que no pretende avasallar las facultades no delegadas debiendo aplicarse, en principio, la norma provincial.

A tales argumentos se sumaron aquellos otros que no fueron mantenidos en esta vía recursiva (inoportunidad del planteamiento de la prescripción y falta de determinación del interés y perjuicio justificantes de la declaración de inconstitucionalidad pretendida).

Del cotejo de los planteos introducidos oportunamente por la recurrente con lo resuelto por el fallo impugnado, se desprende que no ha

existido un examen adecuado y razonado de tales planteos ni, por tanto, una decisión jurisdiccional razonable y suficientemente fundada.

Tal deficiencia se advierte en el decisorio recurrido, en concreto, en el tratamiento y resolución adoptada en relación a la sustancia de la temática atinente a la inconstitucionalidad de la normativa fiscal provincial a la prescripción de las multas involucradas en el caso.

En particular, observo que aquel segmento que resultaba medular y específico para la decisión del caso, era la determinación de la normativa aplicable a la prescripción de las multas fiscales, frente a un supuesto como el de autos, en que se encontraban comprendidos períodos posteriores a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación.

Dicha especificidad del caso, resultaba dirimente en su resolución y así había sido puesto de resalto por la recurrente en oportunidad de contestar agravios en el marco de la apelación interpuesta por la parte demandada.

En efecto, más allá de la respuesta que pudiera asignarse desde lo sustancial a la incidencia poseída en la materia por la entrada en vigencia del CCCN (en particular, en función de aquello previsto en sus artículos 2532° y 2560°), la misma configuraba una circunstancia con una evidente impronta en la temática que no podía ser soslayada y que exigía un análisis específico, suficiente y hondo y, a este respecto, la respuesta jurisdiccional dada no cumplió con tales exigencias.

Asiste razón a la recurrente en que el fallo recurrido no dio tratamiento a las defensas principales oportunamente introducidas por dicha parte, así como que el análisis seguido en el pronunciamiento prescindió de un examen lógico y pormenorizado de las circunstancias del caso, incurriendo en una clara falta de fundamentación a los fines de arribar a la conclusión de que resultaba aplicable el plazo de prescripción de dos años previsto en el Código Penal, en base al sostenimiento de la obligación moral de ajustarse a los criterios de la CSJN.

A fin de sustentar tal aserto, destaco que no se encuentra en discusión la sucesión de pronunciamientos emitidos en el ámbito de la CSJN en relación a la prescripción de los tributos locales. La línea fijada por el Alto Tribunal Nacional es nítida a ese respecto y se construyó en base a una progresión que implicó forjar una clara perspectiva de examen de la materia, poseyendo como evidentes hitos los precedentes “Filcrosa” (Fallos 326:3899) y “Alpha Shipping” (Fallos 346:103).

En el primero de tales pronunciamientos, la CSJN sentó una serie de importantes consideraciones en la materia:

i.- las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son 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);

ii.- dicha doctrina encuentra su causa en 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, inc. 12, éste no sólo fijara 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;

iii.- en tanto modo de extinguir las acciones, este instituto involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad cuya inclusión dentro de tal delegación no se discute. En ese marco, y del mismo modo en que esa razón ha justificado la regulación por la Nación de los distintos modos de extinción de las obligaciones sin que ello obste a su aplicación en el ámbito de materias no delegadas, idéntica solución debe adoptarse respecto de la prescripción;

iv.- el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la involucrada;

v.- como consecuencia de tal delegación, 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 (doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344);

vi.- ello no importa desconocer que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal (Fallos: 311:100; 314:312; 317: 1195; 322:2817, 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;

vii.- si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse, debe recordarse que, como en materias semejantes lo estableció esta Corte, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su

consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional (doctrina de Fallos: 176:115; 180:96; 183:143; 200:444; 203: 274; 211:945; 220:202; 226:727; 227:100; 268:544; 276:401; 282:20; 284:319; 285:209; 301:709; 304:163; 316:2182, entre otros);

viii.- 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 expresos (Fallos: 320:619, entre otros);

ix.- el conflicto planteado entre los alcances de ese poder y el contemplado en los arts. 121 y 122 de la misma Carta Magna, debe ser resuelto mediante una interpretación que permita integrar las normas supuestamente en pugna dentro del sistema ideado por el constituyente.

x.- desde tal perspectiva, es claro que, confrontada la interpretación aquí sostenida con sus consecuencias, se advierte su aptitud para conciliar sin desmerecer ninguno de los valores en juego, preservando de tal modo a dichas normas en sus fundamentos. Y ello pues mediante esa inteligencia se logra, sin mengua de la potestad legislativa nacional en materia expresamente delegada, resguardar la plenitud normativa de las provincias, que no sufre desmedro por la circunstancia de que, como todas las obligaciones, también las derivadas de sus tributos deban ajustarse al régimen general de prescripción establecido en los códigos de fondo, evitándose de este modo una atomización de pautas rectoras en esta importante cuestión;

xi.- sustentada en la afirmación de que lo atinente a la prescripción no concierne al régimen impositivo previsto en la Constitución, esta solución respeta las previsiones de su art. 31, que imponen a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional en ejecución de aquellos que sí lo han sido. Y es claramente más valiosa desde un punto de vista práctico, pues evita los peligros ínsitos en la dispersión de soluciones concernientes a institutos generales, que quedarían librados pese a tal generalidad al criterio particular de cada legislatura local;

xii.- esta 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). Tal doctrina es aplicable al sub examine, sin que obste a ello que el Tribunal haya limitado su vigencia a los supuestos en los que no existen normas específicas que regulen la cuestión de derecho público de que se trate, pues es claro que ese es precisamente el caso de autos, al carecer la norma local de aptitud para desplazar la aplicación extensiva de la disposición civil;

xiii.- si bien la Corte también ha exigido, como recaudo para la aplicación de esa doctrina, que se efectúen las discriminaciones que resulten impuestas por la naturaleza de lo que constituye la sustancia del derecho público, tal extremo se encuentra a salvo en el caso, dado que ninguna particularidad de éste demuestra que sus connotaciones específicas sólo resultarían atendidas si la acción de que se trata fuera sometida al mayor plazo prescriptivo pretendido por la actora. Ello, con mayor razón, si se atiende a que la prescripción es un instituto común al derecho público y al privado, lo que descarta el riesgo de que, por la vía de aplicar aquella norma, la cuestión sea juzgada a la luz de pautas indebidamente trasladadas a un ámbito que les es impropio.

Tal doctrina, mantenida en forma sostenida por la CSJN en diversos precedentes anteriores a la entrada en vigencia del CCCN (Fallos 332:616; 326:3390; 327:3187; "Bottoni"; "Ullate"; Hermann"), fue también evocada y aplicada por ese Tribunal en pronunciamientos posteriores a dicho hito, pero que involucraban situaciones jurídicas y actos o hechos consecuentes de ella, cumplidos en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que, en base a la noción de consumo jurídico, concluyó la Corte en que debían tales supuestos ser regidos por la antigua ley y por la interpretación que de ella realizó ese Alto Tribunal (Fallos 342:1903; "Volkswagen").

Por el contrario, la CSJN no se había expedido al momento del fallo recurrido -ni lo ha hecho hasta el presente-, en relación a casos que no involucraran dicha noción de consumo jurídico, sino en los que las situaciones jurídicas respectivas se ubicaran temporalmente -en parte y/o en su totalidad- ya en vigencia del CCCN.

Sin embargo, el Alto Tribunal Nacional no soslayó que dicha circunstancia representaba un acontecimiento de relevancia, dado que dejó planteado y exteriorizó que el 1 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. 7° y 2537) y produjo reformas significativas en cuanto a la prescripción contemplada en su Libro Sexto, que consistieron en reducir ciertos 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. 3°; 4023 y 4027, inciso 3° y 4051 del Código Civil en su anterior redacción)"* (Fallos 342:1903).

Ahora bien, en forma concordante a aquello acaecido en relación a la prescripción de la obligación tributaria, la CSJN se expidió respecto a las multas fiscales aplicadas por las jurisdicciones locales en el segundo de los precedentes ya referidos ("Alpha Shipping"; Fallos 346:103). Allí dejó sentado que:

i.- la sanción aplicada a la actora cuya prescripción 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);

ii.- ello 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);

iii.- las multas funcionan como penas y no como indemnización, y 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);

iv.- en el precedente "Lázaro Rabinovich" (Fallos: 198:139) ese Tribunal señaló que "(l) a prescripción de la acción para imponer multa por infracción a las disposiciones de las leyes 371 y 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical se halla regida por el C. Penal, no obstante lo que al respecto dispongan las leyes provinciales que no pueden reglamentar ese punto sin violación de los arts. 67, inc. 11 y 108 de la Constitución Nacional", doctrina que, en cuanto al motivo común que la inspira, fue ratificada por esta Corte en la causa "Filcrosa" (Fallos: 326:3899) y, más recientemente, en el expediente "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A." (Fallos: 342:1903), si bien en estos últimos dos pronunciamientos citados la materia en debate era regulada por el Código Civil, cuerpo normativo también integrante de la llamada legislación común;

v.- tal como se lo expuso en el considerando 2° de la referida causa "Volkswagen", 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. 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;

vi.- siguiendo la doctrina referida, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal. Ello es así 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, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.

Resulta evidente entonces, tal como lo destacó la CSJN, el punto de contacto del razonamiento por ella seguido en relación al art. 75 inc. 12 de la C.N. y al específico alcance por él poseído en lo que hace al instituto de la prescripción en materia fiscal provincial, ya sea en orden a la obligación tributaria como respecto a las multas por infracciones de dicha índole. Pero, todo ello, se reitera, respecto de casos en los que se hallaron involucrados períodos anteriores a la vigencia del CCCN.

En posterior pronunciamiento, frente a un recurso que involucraba planteos de prescripción tanto de tributos como de multas por períodos anteriores a la vigencia del CCCN, la Corte siguió igual temperamento que en "Volkswagen" en relación a la obligación tributaria y, respecto a la defensa de prescripción de las multas con basamento en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, resolvió que la omisión deliberada del tribunal de grado en considerar la cuestión sometida a fallo, tornaba pertinente el agravio, dado que el silencio priva al recurrente de la posibilidad de rever un punto sustancial de la litis, en que funda su derecho para oponerse a la condena de que ha sido objeto (Fallos 346:217).

Sin embargo, se reitera que, a partir de allí, la dilucidación de las interpelaciones y/o interrogantes específicos que pudieran presentarse a nivel jurídico frente a casos que no presentaran tal plataforma, no fue una materia objeto de pronunciamiento expreso por parte de la CSJN, a cuya doctrina pudiera entenderse que "debía" adecuarse el fallo impugnado por la autoridad moral de los pronunciamientos de ese Alto Tribunal.

Ante ello y, en particular, frente a los específicos planteos que en esta línea fueron introducidos en el ámbito de la instancia de apelación por ATM, se imponía entonces un examen específico y fundado de la materia, en concreto, en orden a la incidencia que posee sobre el punto, la entrada en vigencia del CCCN, hito al que la propia CSJN calificó como una circunstancia productora de "reformas significativas en cuanto a la prescripción contemplada en su Libro Sexto" (Fallos 342:1903).

La lectura del fallo impugnado da cuenta, a ese respecto, que el pronunciamiento se limitó a aseverar que el criterio sentado en los precedentes de la CSJN que reseñó, debía ser *"mantenido también para los casos que, como el de autos, las multas son impuestas respecto de períodos bajo la vigencia del Cód. Civil y Comercial"*, añadiendo a ello que *"Si se tiene presente el principio sentado por la Corte Suprema como piedra fundamental en toda la construcción de su doctrina relativa a la prescripción liberatoria, en el sentido de que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho (�'Filcrosa�'), entiendo forzoso concluir que la disposición contenida en la parte final del art. 2532 del Cód. Civ. y Com., debe ser interpretada con carácter restrictivo, es decir, limitada a la regulación de la prescripción de los tributos, aunque no limitado a su plazo"*.

A ello añadió que era clara la doctrina de la CSJN respecto a que las multas o sanciones, aunque estén previstas en los Códigos Fiscales, no son tributos sino que tienen naturaleza o carácter penal, por lo que las facultades provinciales de regular la prescripción de los tributos no se extiende a aquéllas.

Advierto que tal razonamiento no constituye un tratamiento adecuado y suficiente de los planteos de la hoy recurrente desplegados en la citada línea, la cual, devenía en conducente y relevante en la decisión del caso.

Tengo presente a tal fin que si bien los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan solo aquellas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (L.S. 664-056; entre otras), en la especie, tales planteos de la hoy recurrente exhibían pertinencia y carácter dirimente en la solución del caso.

Y ello se advierte, tanto en orden a la argumentación introducida por dicha parte respecto a que el carácter penal sostenido por la jurisprudencia en relación a las sanciones administrativas implica que en su aplicación deben considerarse los aspectos vinculados a la teoría del delito y respetarse los principios penales básicos, sin derivarse de ello que rija directamente el Código Penal en la materia; así, como respecto a la incidencia poseída en la materia por la vigencia del CCCN, en particular, su art. 2532°.

Lo primero fue directamente soslayado por el pronunciamiento impugnado y, el restante planteo fue resuelto a través de una mera alusión carente de la debida fundamentación y precisión, en tanto el decisorio si bien reconoció que, a diferencia de los precedentes de la CSJN que reseñó, se trataba de *"tributos y multas por períodos anteriores a que entrara en vigencia el Código Civil y Comercial"* y que por ello en ninguno de los mismos se había analizado qué influencia tendría sobre dicho criterio lo dispuesto en el art. 2532 del CCCN, acto seguido se circunscribió a expresar que "entendía forzoso" concluir en que la disposición contenida en la parte final del art. 2532 del CCCN debía ser interpretada con carácter restrictivo, de manera limitada a la regulación de la prescripción de los tributos, teniendo presente el principio sentado por la CSJN como piedra fundamental en toda la construcción de su doctrina relativa a la prescripción liberatoria, en el sentido de que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local sino un instituto general del derecho ("Filcrosa"); a lo que se añadió el carácter penal de las multas.

No explicitó ni fundamentó el decisorio cuál era la razón jurídica y/o el criterio interpretativo por los cuales el punto de contacto del razonamiento seguido por la CSJN en la materia en relación al art 75 inc. 12 de la C.N., tanto en relación a la prescripción de la obligación tributaria como a las multas de dicho carácter, merecía ahora ser bifurcado, a través del reconocimiento de la facultad de regulación local del instituto limitado a las obligaciones fiscales.

Los elementos descriptos, entiendo otorgan razones suficientes a los fines de revocar el fallo impugnado, sin perjuicio de lo cual añado que, tal como lo desarrollaré a continuación, los planteos opuestos por la recurrente,

resultan atendibles desde su sustancia y debieron haber derivado en el rechazo del recurso de apelación opuesto, en relación a la prescripción argüida.

2.- Prescripción de las multas fiscales.

Atento el modo en que postulo la decisión del recurso, señalaré entonces la solución que, desde lo sustancial, considero se impone en el caso.

En este punto, entiendo necesario partir por recordar que esta Suprema Corte se expidió en relación a la temática de la prescripción de tributos locales en el Plenario "Petrolera Alvear" (causa N° 13-04195588-5 (26/02/2019)).

Dicho Plenario fue convocado a instancias del requerimiento formulado en su oportunidad por ATM y por Fiscalía de Estado, a fin de que el Tribunal otorgara respuesta al siguiente interrogante: "¿La vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26.994) y, en particular, su art. 2532°, ha importado una habilitación para la aplicación de las disposiciones preexistentes del Código Fiscal en materia de plazos como de cómputo y causales de suspensión e interrupción de la prescripción de obligaciones y sanciones tributarias provinciales nacidas con anterioridad a la entrada en vigencia del CCyCN?".

Tal como se destacara en precedente registrado en L.S. 699-182, los términos de la convocatoria dejan entrever que no se trató de un tratamiento general de la materia, ni de un postulado mayor en orden a la influencia de la regulación y/o alusiones contenidas en el CCCN sobre el instituto de la prescripción de los tributos locales en general, sino que se circunscribió a la potencial incidencia que dicha regulación poseyó en relación a aquellas situaciones concernientes a tributos locales que se ubican temporalmente en instancias o momentos previos a la entrada en vigencia del nuevo Código de fondo y, en definitiva, a la dilucidación de la normativa que resultaba aplicable a dicho fragmento, esto es, si las normas fiscales locales en sus textos ordenados imperantes en los diversos períodos previos a la vigencia del CCCN o si, por el contrario, las normas de derecho de fondo contenidas en el Código de Vélez.

Con este circunscripto objetivo, planteó el Tribunal Plenario los cuatro aspectos que individualizó como involucrados en la problemática, algunos de los cuales cobran especial significación en la especie.

En efecto, aquellas consideraciones desplegadas por el Tribunal al responder la primera de las cuestiones planteadas (esto es, si constituía una premisa válida y suficiente centrar en las normas nacionales de derecho común -en la especie, las contenidas en el nuevo CCCN-, la decisión en torno a la procedencia de la aplicación de los preceptos locales imperantes en materia de prescripción de tributos de dicha naturaleza, respecto de períodos anteriores a la vigencia del CCyCN), resultan de trascendencia en la decisión del caso.

En particular, se tiene presente que el Tribunal reafirmó en dicho ámbito la esencia constitucional poseída por la materia, al ser dicho orden el que distribuye las respectivas competencias y, en virtud de ello, destacó que

cualquiera sea el carácter que se asignara al art. 2532° del CCCN en relación a su vigencia, tal aspecto no tendría la virtualidad de agotar el examen de la problemática.

En este cometido, reafirmó el Tribunal en toda su actualidad, el reconocimiento y reivindicación de las facultades provinciales concernientes a la regulación de los plazos de prescripción en materias reservadas al derecho público local, pero formuló un ajuste parcial de la postura sostenida por el Tribunal in re "*Castro"* (L.S. 294-227) y a partir de la mentada reivindicación de competencias locales propias de raigambre constitucional, consignó que los límites que en el ejercicio de dicho cometido deberán ser respetados por el legislador local, debían transitar no ya en orden a una ponderación de razonabilidad que recale en la interdicción de los órdenes locales de contrariar la unificación del derecho común creando un caos legislativo y la adecuación al mismo, sino desde la perspectiva de la razonabilidad genérica, como principio constitucional con base en el art. 28° de la C.N., que debe servir de guía y límite para todo tipo de ejercicio de competencias.

Ratifico en el presente todas las conclusiones que suscribí en dicho pronunciamiento, en tanto reivindico que la esencia de la materia transita por una cuestión de índole constitucional de distribución de competencias entre los diversos órdenes estaduales que conforman nuestro régimen republicano y federal de gobierno, así como que centrar la decisión de la problemática subyacente en una mirada puesta exclusivamente en la virtualidad poseída por los nuevos preceptos del CCCN vinculados a la materia (art. 2532°, así como del art. 2560°), podía llevar a una confusión no inocua o pueril, en tanto convalidaría que la distribución constitucional de competencias, pudiera ser analizada, en forma concluyente, en función de aquello obrado a nivel normativo por uno de los órdenes estaduales involucrados que se considere destinatario de las competencias constitucionales presuntamente adjudicadas, más allá de la consagración constitucional en sí misma. Y que ello sería tan errado como interpretar que la existencia desde antaño de preceptos locales que, en forma continua, regularon en materia de prescripción de tributos de dicho carácter, importó la "habilitación" constitucional de tal regulación -por haber reivindicado tal orden estadual tal competencia como propia- y ello, desde la formulación de una suerte de consumo, lleva el análisis a un ámbito incorrecto, por sus implicancias e importa una perspectiva fragmentaria, incompleta e imperfecta, cualquiera sea la respuesta que pudiera brindarse al interrogante formulado, por no recalar en la necesaria preeminencia y análisis primario que se impone del orden constitucional.

La cuestión que subyace en la materia ha sido, es y será, en esencia, de índole constitucional, al ser dicho orden el que distribuye las respectivas competencias.

Ahora bien, en lo que respecta al hito representado por la entrada en vigencia del CCCN, en particular, en lo concerniente a sus artículos 2532° y 2560°, si bien tengo presente e insisto en el anclaje constitucional poseído por la cuestión atinente a la distribución de competencias en la materia, evalúo

también la evidente trascendencia poseída por la incorporación de tales preceptos en el orden normativo vigente, ello, claro está, circunscribiendo la impronta de tales artículos a partir de la perspectiva constitucional que aquí -al igual que en el Plenario "Petrolera"- se postula.

Tal limitación se realiza a partir de descartar como punto válido de análisis que el cambio de paradigma que se produjo con la sanción del CCCN, haya acaecido en función de una delegación del Congreso Nacional de competencias constitucionales propias, lo que implicaría, en última instancia, reivindicar, confirmar y "mantener" (de allí el carácter parcial que se pretende asignar desde tal perspectiva al cambio de paradigma) el punto de partida de la CSJN en "*Filcrosa"*, punto con el cual no se concuerda y al que se adecuó el Tribunal solo en acatamiento de la doctrina uniforme sentada en la referida línea por el Alto Tribunal Nacional.

Como señaló el Tribunal en el Plenario "Petrolera", dichas normas del CCCN no consumaron "delegación" alguna de facultades constitucionalmente asignadas a las provincias, sino que se incorporaron al derecho de fondo, a los fines de efectuar una suerte de "reconocimiento" al alcance y límites de la distribución constitucional de competencias habida en la materia -y hasta de autolimitación del Congreso Nacional a ese respecto, pero no de "transferencia" de competencias propias-.

Advirtió en este punto el Tribunal que ya en los votos de la Dra. Argibay en Fallos 332:616 y 2250, se había puesto de resalto la circunstancia de que el criterio sustentado en "*Filcrosa"* no había 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 y que ello confería plausibilidad a la interpretación que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que hallaba 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.

Recordó que en cierta forma, se había formulado un llamado de atención al Congreso Nacional, a fin de que se expidiera en torno al punto y, como afirma el Dr. Soria, en el voto de la SCBA en autos "*Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos S.R.L. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley"* -sent. 16/05/2018-, en una especie de "*diálogo secuencial"*, la respuesta del Congreso llegó de la mano del propio Código Civil y Comercial, en cuyo texto se explicita un criterio opuesto al sentado en "Filcrosa", con el propósito de revertir esa línea de interpretación restrictiva del alcance de los poderes locales. Destaca el referido Ministro que "*Primer intérprete de sus propias competencias, el Congreso de la Nación ha valorado que normar el plazo de prescripción de los tributos provinciales es un asunto ajeno al derecho privado y a la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12, Const. Nac.), inherente a los ordenamientos locales..."*.

Pero ello, como destaca el Dr. Soria, "*más que dar cuenta de un nuevo deslinde de competencias, ha efectuado un reconocimiento acerca de los límites de sus potestades y, por contraste, del alcance de las que conciernen a las provincias"*.

El Tribunal consideró entonces que la posición adoptada por el Congreso Nacional con el dictado del CCCN, implicó un viraje sustancial en la materia y representó un dato institucional que se engarzó como un elemento más en la compleja coyuntura y trama que acompañó a la materia en examen, erigida sobre la base de múltiples aspectos que debían ser analizados desde pautas de razonabilidad y prudencia, evitando soluciones sesgadas o extremas. Coyuntura que demuestra que frente al régimen republicano y federal de gobierno adoptado y a la distribución de competencias constitucionales efectuada por el poder constituyente, fueron emitidos órdenes fiscales locales regulatorios de la materia respectiva; que la norma de derecho común vigente hasta la sanción de la Ley N° 26.994 (Código Civil de Vélez), guardó silencio en la temática controvertida al no contener ningún precepto específico en materia de prescripción de los tributos locales; que a partir de ello el Alto Tribunal Nacional como máximo intérprete del orden constitucional, sostuvo a partir del año 2003 una postura específica y pacífica en relación a la temática y también en orden a los preceptos locales dictados en relación a la misma, coyuntura que da cuenta también que en la evolución habida, el Congreso Nacional sancionó un nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, el cual reguló la materia en forma específica a través de una serie de preceptos sobre cuya constitucionalidad y alcance, la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se ha expedido hasta el presente, pero que configura un dato institucional de trascendencia, que no puede ser soslayado, aunque deberá ser evaluado sin conducir a posturas que resulten atentatorias de pilares del orden constitucional.

Sobre esta base, fue que el Tribunal resolvió en dicho Plenario que las soluciones de los casos que involucraran la prescripción de períodos anteriores a la entrada en vigencia del CCCN, debía hallarse a partir de un análisis con perspectiva constitucional, perspectiva no centrada -necesaria y exclusivamente- en la distribución constitucional de competencias y en las reivindicaciones extremas o intermedias forjadas a ese nivel, sino también en la evaluación constitucional que impone respetar la existencia de posibles derechos amparados por garantías constitucionales, cualquiera sea la posición que se adopte en lo que respecta a la competencia constitucional asignada.

Así, como lo desarrolló específicamente el Tribunal al dar respuesta a la cuarta cuestión involucrada en el Plenario, la solución de cada caso a los fines de la determinación de la normativa aplicable a la prescripción de las obligaciones y sanciones tributarias provinciales nacidas con anterioridad a la entrada en vigencia del CCCN sería determinada, como pauta general, en base a la merituación de si nos hallamos ante plazos de prescripción nacidos con anterioridad a la vigencia del CCCN y en curso a dicha fecha -aunque no agotados-, hipótesis que, en principio, no habilitarían a hablar de la existencia de derechos amparados por garantías constitucionales (en particular, por la garantía o confianza en que la prescripción sería analizada y decidida en base a

las reglas del Código Vélez conforme la doctrina sentada *in re* “Filcrosa” y concordantes posteriores) y al no encontrarnos frente a un supuesto encuadrable como “modificación de plazos de prescripción” en los términos del art. 2537°, que hiciera aplicable, sin más, aquella regla que determina que, en tales casos, los plazos en curso, se rigen por la ley que estaba en vigencia cuando comenzaron a correr.

Por el contrario, aquellos supuestos en los que indiscutiblemente por aplicación de la doctrina “*Filcrosa”* (y en función de ella, de la regulación contenida en el Código Civil o, más precisamente, de la contenida en los órdenes locales pero supeditada y condicionada a la de aquel Código del cual no podrían tales órdenes “apartarse”), a la fecha de entrada en vigencia del CCyCN, la prescripción se hallaba agotada, consumada o “ganada”, serían, en principio, los amparados por la garantía constitucional que impone el derecho a entender operada la prescripción a resguardo del referido sistema anterior. En tales casos, la noción de derechos amparados por garantías constitucionales, podría erigirse con substancia, superando la mera expectativa y parecería dar lugar a reclamos de dicho tenor que, en principio, exhibirían fundamento suficiente en orden a la liberación y a la imposibilidad de reivindicar, sin más, la aplicación de los órdenes fiscales locales vigentes en tales períodos.

Dicha línea de análisis se advierte concordante con aquella adoptada por la CSJN en los precedentes “Voslkswagen” (Fallos 342:1903) y “First Data” (Fallos 346:217).

En el contexto descripto, se advierte entonces que la entrada en vigencia del CCCN representaba una circunstancia que debió ser objeto de específica evaluación en la sentencia recurrida, en tanto argumento introducido por la hoy recurrente, poseedora de una especial impronta en la materia, al erigirse como un elemento contrapuesto a los estándares anteriormente fijados jurisprudencialmente por la CSJN, configurativo de un supuesto de legislación contrajurisprudencial que exigía ser examinado sustancialmente en su incidencia en el caso.

Y así, hallándonos en la especie frente a la prescripción de conceptos correspondientes a períodos fiscales, posteriores a la entrada en vigencia del CCCN, la aplicación de la normativa fiscal local no resultaba una circunstancia pasible de objeción automática, tanto dede la perspectiva constitucional de distribución de competencias, como desde lo obrado por el propio legislador nacional a través del nuevo orden civil y comercial vigente en los períodos fiscales aquí involucrados. Todo ello, claro está, al amparo de los parámetros de razonabilidad ya aludidos.

La circunstancia de que la reforma operada por el Congreso Nacional hubiera alcanzado al CCCN, como uno de los llamados derechos de fondo, entiendo no representa elemento definitorio a los fines de propugnar alguna pretensa distinción dentro de la materia fiscal entre la prescripción de la obligación tributaria y la de las multas de dicha naturaleza, en línea a reivindicar la aplicación de los órdenes fiscales locales en relación a la primera y del derecho de fondo respecto de la segunda, dado que ello no resultaría

conteste con aquel mismo punto de contacto puesto de manifiesto por la CSJN en el razonamiento por ella seguido en relación al art. 75 inc. 12 de la C.N. en los precedentes respectivos y al específico alcance poseído por dicho precepto en lo que hace al instituto de la prescripción en materia fiscal provincial, ya sea de la obligación tributaria como de las multas por infracciones de dicha índole. La construcción realizada por la Corte en precedente registrado en Fallos 346:103 es clara a este respecto, en orden al motivo común que inspiró su doctrina basada en la proscripción de regulación por las legislaciones locales de materia reservada al derecho común, postura que, se reitera, fue objeto de una regulación opuesta en el CCCN y que debe interpretarse abandonada por el orden jurídico en su integridad.

Ninguna de las razones jurídicas que, en su momento, fueron la base de la doctrina forjada por la CSJN en el precedente "Filcrosa" y reafirmada en forma sostenida por el Alto Tribunal Nacional tanto en relación a la obligación fiscal como a las multas de dicho carácter, entiendo presentarían actualidad en un marco como el descripto en el que, se reitera, el propio Congreso Nacional, en tanto poder que tiene a su cargo el dictado del llamado derecho común o de fondo y en el que se encuentran representados los propios Estados provinciales, ni reivindicó sus competencias en la materia en el marco del art. 75 inc. 12 de la C.N., ni adoptó en el lapso temporal aquí involucrado, una decisión focalizada en la pretensa unidad en la regulación de la temática.

A ello se añade que una interpretación que defendiera tal bifurcación conduciría a resultados ciertamente irrazonables desde la aplicación práctica del instituto, tal como lo destaca la recurrente, produciendo una afectación evidente en la operatividad del sistema sancionatorio fiscal local.

Tengo presente también que la propia normativa emitida por el Congreso Nacional en materia de tributos nacionales unifica en un mismo plazo a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas (art. 56 Ley 11.683).

Procede aclarar que lo expuesto hasta el presente en modo alguno implica desconocer la naturaleza penal asignada en la jurisprudencia de la CSJN a las multas fiscales, ni un riesgo de afectación de aquellos principios constitucionales vigentes en dicha materia y cuya aplicación a las multas fiscales se reconoce y reivindica en el presente. Pero ello a través de una perspectiva de análisis de la temática que, afianzada en el orden constitucional, evite incurrir en interpretaciones que no solo desnaturalizarían la distribución constitucional de competencias base de nuestro sistema federal, sino que derivarían en consecuencias ciertamente irrazonables.

No dejo de advertir tampoco, frente al deber de atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión aunque ellas sean sobrevinientes, que los artículos pertinentes del Código Civil y Comercial de la Nación han sido objeto de una modificación en el curso del presente año, ello a través de la Ley 27.799 (B.O. 2/1/2026).

En efecto, dicha ley sustituyó el art. 2532 del CCCN, por el siguiente: *"Ambito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria"*.

También fue sustituido el art. 2560, por el siguiente: *"Plazo genérico. Las acciones derivadas de delitos de lesa humanidad son imprescriptibles. El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local. En materia de tributos establecidos por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o los municipios, el término de la prescripción se regirá por lo dispuesto en la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, o en la norma que en el futuro la sustituya"*.

Cabe añadir que dicha ley también introdujo reformas a la Ley 11.683, entre ellos, al artículo 56, concerniente a la precripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas.

Si bien tengo presente que la Ley 27.799 entró en vigencia a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial (art. 45°), la misma constituye un elemento que da cuenta de otro capítulo en la historia de la temática aquí controvertida.

Repárese en que a través de las modificaciones operadas, se eliminó aquel segmento del art. 2532 del CCCN que disponía que "Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos", así como que se introdujo en el art. 2560 que en materia de tributos establecidos por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o los municipios, el término de la prescripción se regirá por lo dispuesto en la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, o en la norma que en el futuro la sustituya.

Sin avanzar sobre la sustancia de la modificación operada, se advierte que el Congreso Nacional en ejercicio de las competencias del art. 75 inc. 12 de la C.N., habría procedido no solo a eliminar aquella alusión que poseía el CCCN a la habilitación de las legislaciones locales de regular la prescripción en cuanto al plazo de tributos, sino que también adoptó una específica medida en la materia, como fue disponer que el término de la prescripción en materia de tributos establecidos por las provincias, CABA y/o los municipios, se regirá por lo dispuesto en la Ley 11.683, esto es, la Ley De Procedimiento Fiscal de la Nación.

Si bien no resulta procedente en el caso ingresar sobre el alcance de tales preceptos ni, en particular, sobre la adecuación de los mismos al texto constitucional, lo cierto es que una primera aproximación al texto sancionado, deja entrever que el legislador nacional adoptó una decisión que habría implicado un giro tanto en relación a aquella coyuntura existente en el Código de Vélez sobre cuya base fue forjada la doctrina "Filcrosa" y similares, como respecto de aquella vigente desde el 1 de agosto de 2015 con el nuevo CCCN. Ya no sería entonces en la pretendida sujeción directa de la materia fiscal local a la regulación propia del derecho de fondo en materia de precripción, que el

Congreso Nacional reivindicaría la regulación en materia de prescripción de tales conceptos, sino que ello se concretaría en forma indirecta a través de la aplicación de la Ley de Procedimiento Fiscal de la Nación (Ley 11.683 o la que en el futuro la reemplace), es decir, de una norma dictada por el Congreso Nacional destinada a ser aplicada no en los órdenes locales, sino exclusivamente en la Nación y respecto de los tributos de dicho carácter.

Ahora bien, tal regulación deja entrever también que el propio legislador nacional habría reparado en las particularidades presentadas por el derecho tributario, que no habilitan a la aplicación sin más de las normas propias del derecho privado. Es decir, aún cuando el Congreso Nacional habria adoptado una solución legislativa que tendería a la unificación en materia de prescripción de tributos, la solución la habría buscado en otra normativa propia del derecho público y no de derecho privado. Normativa que, se reitera, regula con el mismo plazo la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas (art. 56 Ley 11.683). De allí que aquellas cuestiones que se plantearon hasta el presente en el ámbito de la CSJN, en orden a la distinción de la normativa de fondo aplicable a la prescripción de la obligación tributaria (CCCN) y a las multas (Código Penal), sería una temática también pasible de interpelación.

Conclusiones.

Dado todo lo expuesto, postulo hacer lugar al recurso interpuesto y revocar la sentencia impugnada, en virtud de que a partir de reivindicar la aplicación de la normativa fiscal provincial, cuya constitucionalidad aquí reafirmo, concluyo que la prescripción opuesta debe ser desestimada.

Tal conclusión, halla sustento en los ejes argumentales desarrollados en el presente, que pueden sintetizarse en los siguientes:

i.- La prescripción de multas fiscales relativas a períodos como los aquí involucrados (2017, 2018, 2019), ubica a la controversia en un específico ámbito de conocimiento que imposibilita una aplicación extensiva, sin más, de aquella doctrina sentada por la CSJN en precedentes registrados en Fallos “Filcrosa” (326:3899) y “Alpha Shipping”(346:103), forjada en relación a situaciones jurídicas concernientes a períodos anteriores a la vigencia de la CCCN;

ii.- La particularidad referida, además de determinar que la respuesta dada a la temática por la sentencia recurrida, se exhiba carente de los suficientes fundamentos que posibiliten sostenerla como acto jurisdiccional válido, al no haber examinado la controversia en sus particularidades y haberse limitado a aplicar precedentes de la CSJN -en base a la autoridad moral de los mismos- en los que la plataforma fáctica, no resulta consonante con la del presente caso y ubica a la sustancia del debate en un marco en el que el anclaje constitucional de la materia recobra su natural significado;

iii.- Bajo tal perspectiva, el segmento jurídico objeto de decisión, forma parte de una materia de innegable competencia provincial (facultades de regulación y aplicación de tributos y multas fiscales en el orden fiscal local), materia que incluye aquello que hace a la prescripción de las acciones para determinar y exigir el pago de tributos de dicho carácter, así como para aplicar multas fiscales y perseguir su cobro;

iv.- En este contexto, frente a un marco jurídico que, si bien a nivel constitucional se sustuvo invariable, fue incidido en forma sustancial por reformas nacidas en el propio seno de aquel órgano a quien esa Corte Suprema indicó como titular exclusivo de la competencia para regular la prescripción de tributos y sanciones fiscales -aún de aquellos de carácter local- (Congreso de la Nación), reformas que, en los períodos en cuestión, específicamente dejaron a salvo la facultad de las jurisdicciones locales para regular la prescripción en materia tributaria, toda la doctrina construida por la CSJN en los citados precedentes se desvanece en los ejes sobre los que fue elaborada como para posibilitar reivindicar su sostenimiento frente al nuevo orden legal;

v.- En particular, aquella motivación que fuera individualizada por dicha doctrina judicial como su núcleo justificante, esto es, la necesidad de asegurar una ley común en la materia para todo el pueblo de la Nación en la materia, su uniformidad y la consecuente “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, no se vislumbra frente al orden normativo vigente en los períodos en cuestión -se reitera, emanado del propio órgano con competencia para emitir el llamado “derecho de fondo”-, como impedimento para la aplicación de la normativa local vigente en la materia, sino, por el contrario, como revalidante de la misma;

vi.- Bajo tal línea de examen, no se halla razón o fundamento jurídicamente hábil para desplazar la aplicación de la normativa fiscal local en la temática, máxime cuando dicho orden no se presenta como apartado ni incompatible con la propia regulación dada por el Congreso Nacional respecto a los tributos y sanciones fiscales de carácter nacional, sino en consonancia con ella;

vii.- Todo lo expuesto no importa el desconocimiento ni negación del carácter penal o punitivo asignado por la jurisprudencia de la CSJN a las multas fiscales, ni, en especial, a la innegable aplicación a su respecto de aquellos principios y garantías constitucionales vigentes en dicha materia, sino, exclusivamente, una interpretación consonante con el orden constitucional y legal vigente en los períodos aquí involucrados, que evite la desnaturalización de los mismos y que deberán siempre ser aplicados, aún frente a las variaciones que pudieran acaecer a nivel legal y/o jurisprudencial, al amparo del principio de razonabilidad, tal como lo postulara este Tribunal en el plenario “Petrolera Alvear”.

Así voto.

A LA SEGUNDA CUESTION EL DR. MARIO DANIEL ADARO, DIJO:

Corresponde omitir pronunciamiento sobre este punto, puesto que ha sido planteado para el eventual caso de resolverse afirmativamente la cuestión anterior.

Así voto.

Sobre la misma cuestión el DR. OMAR ALEJANDRO PALERMO y DR. DALMIRO FABIÁN GARAY CUELI, adhieren al voto que antecede.

A LA TERCERA CUESTION EL DR. MARIO DANIEL ADARO, DIJO:

De conformidad al resultado al que se arriba en el tratamiento de las cuestiones que anteceden, corresponde imponer las costas de la instancia extraordinaria a la parte recurrente vencida. (art. 36 CPCCTM)

Así voto.

Sobre la misma cuestión el. DR. OMAR ALEJANDRO PALERMO y DR. DALMIRO FABIÁN GARAY CUELI, adhieren al voto que antecede.

Con lo que se dio por terminado el acto, procediéndose a dictar la sentencia que a continuación se inserta:

S E N T E N C I A :

Mendoza, 02 de julio de 2026.

Y VISTOS:

Por el mérito que resulta del acuerdo precedente, este Tribunal de la Excma. Suprema Corte de Justicia, fallando en definitiva,

R E S U E L V E :

1) Rechazar el recurso extraordinario interpuesto en los autos y en consecuencia confirmar la resolución de la causa n.º 13-07349331-9, caratulada: “ADMINISTRACION TRIBUTARIA MENDOZA C/NEDIC EMILIO P/ APREMIO”, dictada por la Primera Cámara en lo Civil, Comercial, de Minas, de Paz y Tributario de la Primera Circunscripción Judicial.

2) Imponer las costas a la parte recurrente vencida (art. 36 CPCCTM).

3) Regular los honorarios profesionales de la siguiente manera: Dr. Rubén Darío CALVENTE, en la suma de pesos SETECIENTOS SIETE MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CUATRO CON 31/100 ($ 707.634,31); Dr. Nicolas CALVENTE, en la suma de pesos UN MILLÓN CUATROCIENTOS QUINCE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y OCHO CON 62/100 ($

1.415.268,62). Omitir la regulación de los abogados del Estado.(arts. 16 Ley 9131)

NOTIFIQUESE.

DR. MARIO DANIEL ADARO
Ministro

DR. OMAR ALEJANDRO PALERMO
Ministro

DR. DALMIRO FABIÁN GARAY CUELI
Ministro

(en disidencia)