 *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 5 de noviembre de 2019. -

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", para decidir sobre su procedencia.

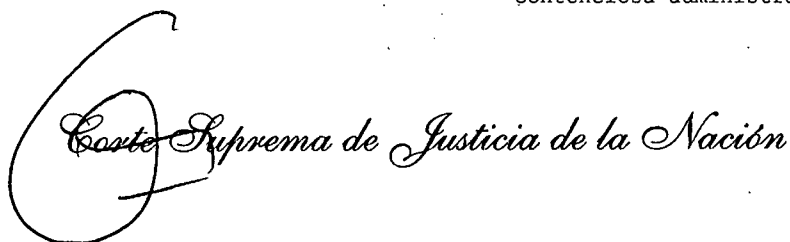
Considerando:

1º) Que esta Corte comparte los fundamentos y conclusiones expuestos en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a los que corresponde remitir en razón de brevedad.

2º) Que a lo allí expresado cabe agregar que en la extensa lista de fallos que se mencionan en el apartado IV de aquel dictamen, el Tribunal ha desarrollado las razones por las que invariablemente sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo. Sobre tales bases, el Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme.

para toda la República (cf., casos citados en aquel dictamen y CSJ 235/2013 (49-M)/CS1 "Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal", sentencia del 27 de noviembre de 2014).

3º) Que, en consecuencia, es nítido que el tribunal *a quo* al resolver la cuestión constitucional que le fue planteada ignoró por completo lo establecido en aquellos fallos y, si bien la Corte Suprema solo decide en los casos concretos que le son sometidos, y sus sentencias no resultan obligatorias para otros análogos, cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores -inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503; CSJ 549/2009 (45-D)/CS1 "Danduono, Claudio c/ Subterráneos de Buenos Aires S.E. s/ daños y perjuicios", sentencia del 23 de junio de 2011, entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por



aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47).

La deficiencia que se observa en la sentencia apelada se agudiza por el hecho de que -como lo expresó uno de los integrantes del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones-, esta Corte en una ocasión anterior, en otra causa, ya había dejado sin efecto lo resuelto por aquel tribunal superior, por considerar que lo allí decidido no se ajustaba a la doctrina establecida en el caso "Filcrosa" Fallos: 326:3899 (cf. "Barreyro, Bernarda Ramona" Fallos: 327:2631, considerandos 3° y 4°; fs. 275 y siguientes, de los autos principales).

4°) Que, por otra parte, y puesto que según una conocida jurisprudencia del Tribunal sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión aunque ellas sean sobrevinientes a la interposición del recurso extraordinario (Fallos: 304:1716; 306:1160; 318:2438; 320:1653; 325:28 y 2275; 327:2476; 331:2628; 333:1474; 335:905, entre otros), no puede soslayarse en el *sub examine* 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 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).

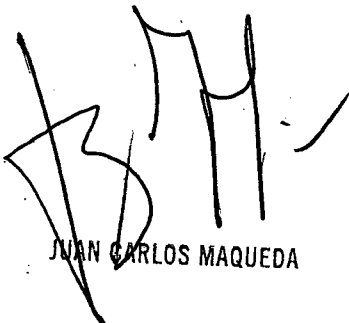
5°) Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen (fs. 7/7 vta. y 11 de los autos principales).

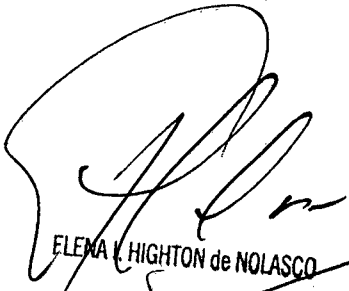
En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico (cf. doctrina de Fallos: 232:490; 306:1799; 314:481; 321:1757; "Colegio de Escribanos de la Ciudad

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

de Buenos Aires" Fallos: 338:1455, considerando 5°), conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal.

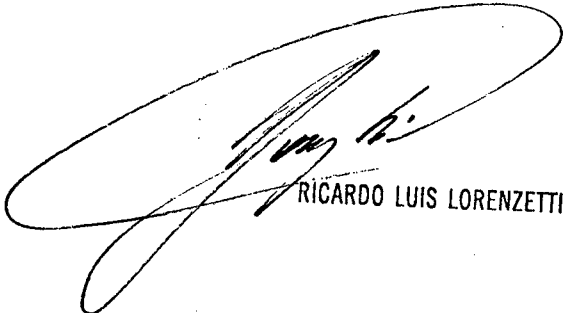
Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso de hecho, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia agregada a fs. 263/293 de los autos principales. Reintégrese el depósito de fs. 2 del recurso de queja, agréguese esta a los autos principales y remítase al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo al presente. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

  
JUAN CARLOS MAQUEDA

  
ELENA V. HIGHTON de NOLASCO

  
HORACIO ROSATTI

DISI-//-

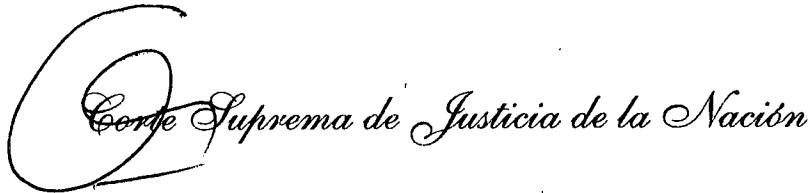
  
RICARDO LUIS LORENZETTI



ELIAT, ECHON, J. MONSIEUR

MONSIEUR, ECHON, ECHON

MONSIEUR, ECHON, ECHON



-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1º) Que el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones resolvió hacer lugar parcialmente a la demanda interpuesta por Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. ("Volkswagen") contra la Provincia de Misiones a fin de obtener la nulidad de la pretensión fiscal de cobrar el impuesto a los ingresos brutos sobre los ejercicios fiscales 1987, 1989 a 1992, períodos 1 y 6 a 12 de 1993, períodos 10 a 12 de 1995, 1996, y períodos 1 a 5 de 1997 (fs. 263/293). En lo que aquí interesa, rechazó el planteo de prescripción opuesto por la provincia y declaró aplicable el plazo de diez años previsto en el art. 118 del Código Fiscal provincial, entonces vigente.

2º) Que contra esa sentencia la parte actora interpuso recurso extraordinario (fs. 297/316), cuya denegación motivó la presente queja.

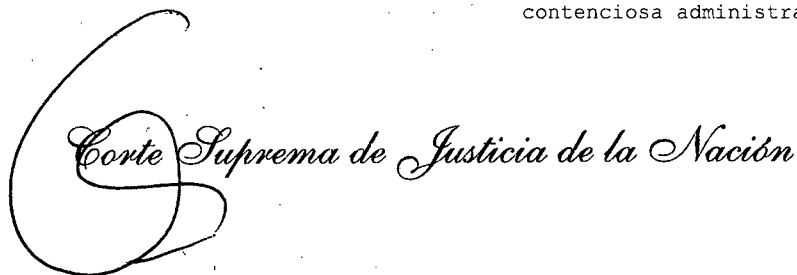
Se agravia Volkswagen de la aplicación del plazo de prescripción decenal, e invoca el término de cinco años previsto en el entonces vigente art. 4027, inc. 3º, del Código Civil. Sostiene que el caso resulta sustancialmente análogo al examinado por la Corte Suprema en el precedente "*Filcrosa*" (Fallos: 326:3899) y, más específicamente, en autos "*Barreyro, Bernarda Ramona*" (Fallos: 327:2631), en los cuales se hizo prevalecer la norma prevista en el Código Civil por sobre las normas locales vigentes al momento de los hechos.

3°) Que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, toda vez que se dirige contra una sentencia definitiva emitida por el superior tribunal de la causa, se encuentran en tela de juicio los arts. 5°, 75, inc. 12, 121, 123 y 126, entre otros, de la Constitución Nacional y la decisión ha sido contraria al derecho federal invocado.

4°) Que la cuestión constitucional a dirimir consiste en determinar si lo atinente a la prescripción de los tributos -cuya imposición constituye una potestad de las jurisdicciones locales- debe ser legislada por las provincias (y en su caso por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) o por el Congreso de la Nación, en los términos del art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional.

En concreto, corresponde precisar:

i) si -como ha sostenido la Corte, con otra integración- *"la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias ni a los municipios dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que la contradigan (Fallos: 176:115; 226:727; 235:271; 275:254; 311:1795; 320:1344, entre otros)"*, por lo que la potestad local para establecer un plazo diferente para la prescripción sobre sus propios tributos sería nula (Fallos: 326:3899, cit.; 332:616, 2108, 2250, entre otros);



ii) O si, por el contrario, se considera que dado que las provincias pueden crear tributos, determinar los hechos imponibles y ordenar las condiciones de su percepción dentro del esquema de distribución del poder de imposición que emana de la Constitución, también deben tener la competencia para regular el momento que pone fin a las facultades del Fisco para exigir el pago de los tributos correspondientes, y de desestimar la acción de repetición de aquellos ya abonados por el contribuyente.

5º) Que si bien se ha sostenido que no existe una diferencia estructural entre la relación jurídica civil y la relación jurídica tributaria (Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 6ª Ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, págs. 369/370), de allí no se deriva que el diseño constitucional argentino obligue al derecho tributario en general -y al derecho público local en particular- a sujetarse a las disposiciones de los códigos de fondo.

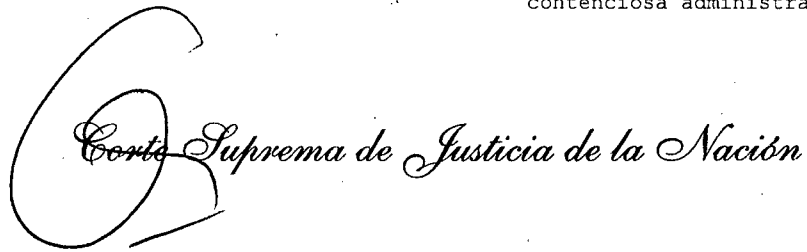
La supuesta unidad conceptual de los institutos no implica, necesariamente, que deba existir un solo ordenamiento jurídico que los regule de forma uniforme. Ese razonamiento, llevado al extremo y aplicado al reparto de atribuciones propias del federalismo, culminaría por vaciar completamente de competencias a las legislaturas locales en materias no delegadas. Por el contrario, dado el modelo de Estado federal que ha adoptado la Constitución Nacional, la competencia para regular un mismo instituto puede ser atribuida a diferentes niveles de forma excluyente (arts. 75, inc. 12, y 123, entre otros), concurrente (art. 75, inc. 18) o cooperativa (art. 41 en materia ambiental, art. 75, inc. 2, en materia de

coparticipación o art. 75, inc. 12, en materia de legislación de fondo y procesal, entre otros ejemplos).

6°) Que este Tribunal ha resuelto que "el derecho privado ha perdido la preeminencia que en un principio tenía sobre el derecho tributario, por los conceptos, reglas, institutos y métodos suficientemente desarrollados con que éste cuenta. Las normas de derecho privado y las de derecho público fiscal actúan, frecuentemente, en ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos; de esto se deriva que el Estado, con fines impositivos, tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que les es propia" (Fallos: 314:458 y arg. doc. de Fallos: 251:379; 297:500).

Suponer que en el ordenamiento jurídico argentino existe conceptualmente una única *relación jurídica* y, por ende, solo una *obligación* y que las acciones que se derivan de ella se extinguen por la *prescripción*, encontrándose todo ello regido exclusivamente por el Derecho Civil, implica perpetuar una perspectiva que erige a esta rama del derecho, de indudable ascendencia histórica, en una posición de preeminencia sobre el resto del ordenamiento jurídico que no encuentra fundamento alguno en el texto constitucional.

7°) Que en función de su ubicación dentro del sistema jurídico argentino, las cláusulas del Código Civil y del Código Civil y Comercial de la Nación no solo no deben contradecir a la



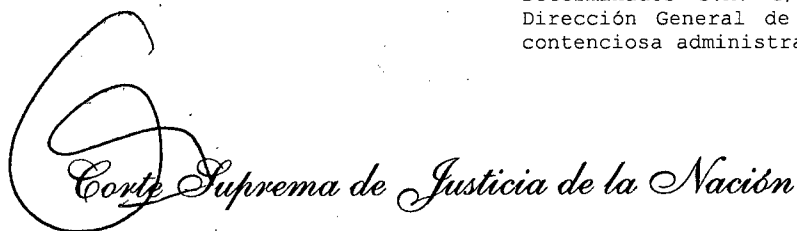
Constitución ni a los tratados internacionales sino tampoco invadir el ámbito competencial de las provincias.

Ya lo había sostenido Domingo Faustino Sarmiento, en nota a la sentencia registrada como Fallos: 23:647, en el que se resolvió precisamente un conflicto entre una ley tributaria local y el Código Civil, al señalar que "...los códigos no alteran las jurisdicciones locales, ni la constitución provincial (art. 5), ni sus instituciones (...) ni son los códigos superiores a las constituciones provinciales, porque son dictadas en consecuencia de la Constitución nacional, que dejó a las Provincias el poder no delegado en ella, de dictar su propia constitución (...) y regirse por sus propias instituciones locales, incluso los códigos que son institución propia, local, cuando se aplican a cosas y personas que cayeren bajo su jurisdicción" (Obras de Domingo Faustino Sarmiento, t. XLVIII, Imprenta y Litografía Mariano Moreno, Buenos Aires, 1900, p. 66).

En el mismo sentido, este Tribunal ha declarado que "(p)retender que, además, las provincias, en el ejercicio de sus facultades privativas en cuanto a la imposición de contribuciones y a la manera de percibirlas, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importa hacer de este último código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un derecho supletorio del derecho público, en este caso, del derecho financiero; importa, asimismo, querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil, lo que es, desde luego, inaceptable, como doctrina general, habida cuenta de la preeminencia que tiene la Carta Fundamental sobre toda otra ley; sólo excepcionalmente, en la

medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho, rige también en el campo del derecho público. La delegación que han hecho las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, sólo significa que aquéllas, en lo que respecta a los Códigos Civil, y de Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que, además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación" (Fallos: 243:98).

8º) Que una constante jurisprudencia de esta Corte ha reconocido "la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 -hoy art. 126- de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña. Resulta indiscutible que los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas" (Fallos: 3:131; 7:373; 51:349; 105:273; 114:282;



137:212; 150:419; 174:358; 235:571; 243:98; 302:1181; 320:619;  
331:1412, entre otros).

En esta inteligencia, esta Corte tiene resuelto que -ante la presencia de una facultad no delegada al gobierno nacional- si el Código "la hubiera rozado en forma tal que comportara una limitación al derecho impositivo de los estados, la inconstitucionalidad se hallaría en el Código Civil y no en la ley provincial que prescindiera de tal limitación" (Fallos: 152:24).

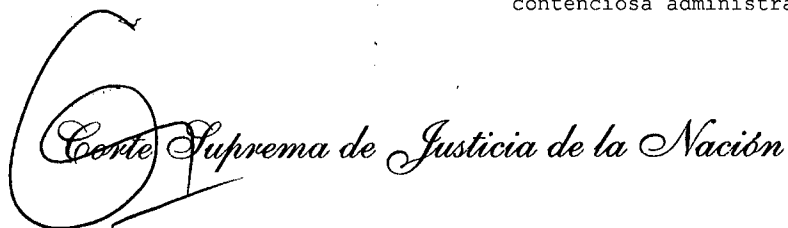
9°) Que no debe perderse de vista que en el esquema constitucional, la delegación al Congreso para el dictado de los Códigos Civil y Comercial procuró la uniformidad normativa de estas ramas del derecho. No cabe, entonces, proyectar sin más su texto a las instituciones regidas por el derecho público local, como lo es, en definitiva, la relación jurídica tributaria que se entabla entre un contribuyente y una provincia. Siguiendo este razonamiento, resultaría contradictorio someter a las provincias a los plazos y forma de cómputo de la prescripción prevista en el entonces vigente Código Civil, declarando su carácter de instituto general del derecho, y permitir al mismo tiempo al Congreso la fijación de criterios diferentes en la ley 11.683 por fuera de la cláusula del art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional.

Desde una impronta propia del derecho público resulta coherente habilitar a las jurisdicciones locales a establecer un plazo de prescripción distinto para el supuesto del contribuyente no inscripto; prorrogar las prescripciones en

curso, tal como lo hace la Nación en ciertos supuestos; computar los plazos de forma similar al sistema nacional previsto en la ley 11.683 en lugar de aplicar los entonces vigentes arts. 3956 y 3957 del Código Civil, entre otros tantos aspectos que han sido señalados por los tribunales provinciales (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, "*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR* (resol. 1181/DGR/00) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cód. Fisc.)", sentencia del 17 de noviembre de 2003, voto del juez Casas; "*Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*", sentencia del 23 de octubre del 2015, voto del juez Lozano; asimismo, Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires "*Barrere, Oscar R. s/ Quiebra - Incidente de revisión p/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires*", sentencia del 30 de mayo de 2007, voto de los jueces de Lázzari y Pettigiani).

10) Que de los argumentos reseñados se extrae como consecuencia que las provincias, y obviamente la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuentan con competencia para regular la prescripción de la acción tributaria en toda su extensión; esto es, en cuanto refiere a los poderes del Fisco para reclamar sus tributos (el plazo, la forma de cómputo y las causales de suspensión y/o interrupción) y en lo atinente a la acción de repetición.

Lo dicho no supone desconocer el indudable valor que debe otorgarse a la seguridad jurídica y la certeza sobre el ordenamiento jurídico tributario (cfr. Fallos: 326:3899,



considerando 7°), a condición que se respeten las siguientes dos observaciones. En primer término, la seguridad jurídica es un interés por el cual también velan las provincias; a modo de ejemplo, algunas de ellas presentan sistemas tributarios codificados frente a la ausencia de un cuerpo normativo nacional y, en ocasiones, se ven impedidas de uniformar el régimen de la prescripción con el sistema nacional por la aplicación obligatoria del entonces vigente Código Civil (conf. los argumentos brindados por los jueces Tarditti, Sesín y García Allocco en Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, "*Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés*", sentencia del 13 de noviembre de 2009, y por este Tribunal en la sentencia dictada en dicha causa el día 1° de noviembre de 2011). En segundo lugar, la armonización de los institutos no debe ser impuesta por este Tribunal mediante una interpretación constitucional que erradique el instituto de la prescripción de las competencias locales; por el contrario, un sistema armónico es el que procura uniformarlos a través de mecanismos propios de la concertación fiscal federal.

11) Que lo hasta aquí sostenido tampoco importa habilitar a las jurisdicciones locales a fijar plazos excesivamente extensos, disponer causales de suspensión o interrupción improcedentes, o habilitar modos de computar los plazos que tiendan a perjudicar a los contribuyentes. Los poderes fiscales provinciales y municipales -tal como ocurre con el nacional- se encuentran sujetos a los principios constitucionales de la tributación (Fallos: 314:1293; 332:1571,

entre otros) y, con particular referencia al caso, al principio de razonabilidad.

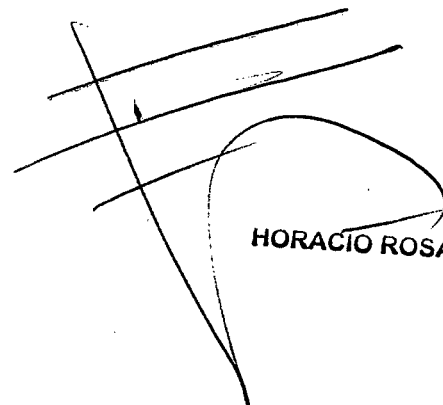
12) Que, por último, toda vez que no se encuentra controvertido en autos que el impuesto por los ingresos brutos reclamado responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, y los actos del Fisco provincial fueron dictados en los años 2002 y 2005, de manera que el plazo de prescripción para reclamar el tributo se ha iniciado y computado durante el régimen entonces vigente (cfr. fs. 7/7 vta. y 11 de los autos principales), no corresponde evaluar la aplicación al caso del Código Civil y Comercial de la Nación, cuya vigencia comenzó en el mes de agosto de 2015.

Sin perjuicio de ello, y a mayor abundamiento, cabe señalar que el art. 2532 de ese cuerpo normativo ha previsto que las legislaciones locales podrán regular la prescripción liberatoria en cuanto al plazo de tributos. Y en esa línea, el art. 2560 dispone que el plazo de prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local. Una adecuada interpretación de dicha norma -a la luz de los argumentos expuestos- permite atribuirle, antes que el carácter de una delegación a las legislaturas provinciales, el de un reconocimiento de que la prescripción de las acciones del Fisco (con todos los elementos que la componen, esto es, el plazo, el modo de cómputo y las causales de interrupción y/o suspensión) integra la potestad tributaria local. Con mayor razón aun si se recuerda que la interpretación de las leyes debe hacerse evitando darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones -destruyendo las unas por las otras- y adoptando como verdadero

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 278:62; 312:1614; 313:1293; 330:304).

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario interpuesto y se confirma la sentencia apelada. Con costas por su orden, en atención a las particularidades de la cuestión. Reintégrese el depósito de fs. 2. Notifíquese, agréguese la queja a los autos principales y, oportunamente, devuélvanse.



**HORACIO ROSATTI**

Recurso de queja interpuesto por Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A., con la representación y el patrocinio letrado del Dr. José A. Díaz Ortiz.

Tribunal de origen: Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones.