

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

A fojas 330/333, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la decisión de primera instancia e hizo lugar a la demanda interpuesta por Alpine Electronics of América Inc. Suc. Buenos Aires contra el Estado Nacional (AFIP-DGI).

En dicha presentación, la actora planteó la nulidad de las notas del 8 de octubre de 2009, emanadas de la Agencia 41 de la Dirección General Impositiva (AFIP), en las que se habían desestimado sus solicitudes de compensación de impuestos internos con el crédito fiscal proveniente de otros impuestos efectuadas entre agosto de 2005 y agosto de 2009; y se la había intimado al ingreso del tributo resultante. También planteó la nulidad de la resolución (DI RNOR) 113/2011, que rechazó el recurso de apelación administrativo interpuesto contra dichas notas.

Sostuvo el tribunal que correspondía determinar "...si la única forma de cancelar las obligaciones derivadas de la ley de impuestos internos es mediante depósito de su importe por el responsable en una cuenta a la orden de la DGI en el Banco de la Nación Argentina, como sostiene el organismo fiscal y lo resolvió el a-quo, o si, por el contrario, es admisible como medio de cancelación de la deuda -en concreto la compensación-, tal como postula la contribuyente".

Para resolver en favor de esta última, fundó su decisión, en lo sustancial, en los siguientes argumentos: a) la compensación es una de las formas de cancelación de las

obligaciones tributarias (conf. ley 11.683, arts. 27 y 28); b) en el caso, debe interpretarse armónicamente no solo la ley de impuestos internos que se aplica a los productos cuya comercialización realiza la actora (ley 3.764 y sus modificaciones), sino también sus reglamentaciones y la ley de procedimiento tributario, a la que remite el decreto 875/80 (art. 70); c) de las normas aplicables no se advierte que, en el caso específico, esté prohibido el pago por compensación sino que, por el contrario, el decreto reglamentario de la ley 3.764 "remite a la ley 11.683 y la admite".

Hizo notar, al respecto, que la propia DGI reconoció, "mediante consulta efectuada vía web (15.10.2009)" que la compensación en cuestión era factible del modo en que la actora la había realizado y que durante diez años el organismo recaudador no había efectuado objeción a las compensaciones que esa parte realizó.

Añadió, por último, que no hay justificativo alguno para admitir que en algunos casos el pago se realice en efectivo y en otros por medios distintos de extinción de las obligaciones, en especial cuando ello no surge en forma clara y precisa de la normativa ni existe una fundamentación lógica para autorizar un tratamiento desigual frente a la misma ley fiscal.

-II-

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fojas 334/347, concedido a fojas 369 en cuanto se ha puesto en tela de juicio la validez e inteligencia de normas federales, y denegado en lo atinente a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento.

Procuración General de la Nación

Luego de transcribir extensos párrafos de la sentencia de primera y segunda instancia, denunció que el pronunciamiento recurrido realiza una incorrecta interpretación de las normas aplicables, lo cual vulnera las potestades conferidas al organismo fiscal por la ley 11.683.

Especificó que, en el caso, resultan aplicables los artículos 55 y 57 de la ley 3.764, que establecen que el pago de los impuestos internos a cargo de la actora debía ser efectuado mediante depósito de su importe en el Banco de la Nación Argentina, en la cuenta "impuestos internos nacionales", a la orden de la Dirección General Impositiva, careciendo de validez todo abono hecho en otra forma que la expresada.

Explicó que la resolución general (AFIP) 1.658 establece los requisitos y formalidades para la solicitudes de compensación de las obligaciones fiscales con saldos de impuestos a favor, y que la circular (DGI) 1.361/96 destaca que la sustitución parcial efectuada por la ley 24.674 del régimen de su similar 3.764 (t.o. 1979) "no ha alterado los elementos básicos previstos en el texto suplantado para definir la obligación jurídica tributaria sustancial".

Consideró que dichos reglamentos fijan claramente el modo de ingreso de los impuestos internos en cuestión y la consecuente imposibilidad de efectuarlo de una forma distinta de la allí establecida.

Finalmente, dijo que la falta de cuestionamiento, por parte del Fisco, de las compensaciones efectuadas por la actora en modo alguno conduce a un reconocimiento de su validez. Por el contrario, tan pronto el Fisco advirtió la conducta de la empresa, se le informó a fin de que regularizara su situación, y

aquel argumento no puede ser empleado para relevar al contribuyente de cancelar su obligación tributaria en la forma legalmente estipulada.

-III-

Estimo que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3° de la ley 48).

Por otra parte, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de normas de carácter federal, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

En primer lugar estimo oportuno remarcar que se encuentra fuera de debate:

- a) Que Alpine Electronics of América Inc. Suc. Buenos Aires se dedica a la comercialización de aparatos receptores de radiodifusión para automóviles u otros vehículos y, en tal carácter, es contribuyente de impuestos internos en los términos del capítulo VI, título II, de la ley 3.796 (to 1979. Cfr. art. 70).

Procuración General de la Nación

- b) Que canceló por compensación los impuestos internos adeudados en diferentes períodos de los años 2005 a 2009, con saldos a favor provenientes de otros tributos. No se discute en autos la existencia y cuantía de esos saldos a favor.
- c) Que la AFIP, a través de 40 notas, le denegó esa compensación e intimó el impuesto resultante.

-V-

De la forma en que ha quedado planteada la *litis* se desprende que el *thema decidendum* estriba en determinar si resulta ajustado a derecho que la firma actora haya cancelado, durante los períodos 2005 a 2009, el impuesto interno por compensación con saldos a favor provenientes de otros tributos.

Para resolver este punto estimo que resulta pertinente reseñar el marco normativo aplicable a los hechos aquí puestos en debate.

En primer término, corresponde remarcar que el art. 57 de la ley 3.764 (t.o. en 1979, a que me referiré en adelante) establece que: "El ingreso de los impuestos regidos por este título se efectuará mediante depósito de su importe por el responsable en el Banco de la Nación Argentina en la cuenta "Impuestos Internos Nacionales" orden "Dirección General Impositiva, careciendo de validez todo pago hecho en otra forma que la expresada" (subrayado, agregado).

Al reglamentar este precepto, el art. 70 del decreto 875/80 prescribe que: "La aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes establecidos en el título II de la Ley de Impuestos Internos se efectuará de acuerdo con los preceptos de

la Ley N° 11.683 y normas generales de este título y del título III, sin perjuicio de las disposiciones especiales que se determinan para cada rubro en particular" (el subrayado no pertenece al original).

Cabe destacar que si bien la ley 24.674 sustituyó el texto de su similar 3.764 y estableció impuestos internos respecto de otros rubros (tabacos, bebidas alcohólicas, cervezas, etc.) no modificó la vigencia de la citada ley 3.764 respecto de los productos comercializados por la actora que, de esta forma, continúan rigiéndose, entre otras, por las disposiciones transcriptas en el párrafo anterior.

-VI-

Reseñadas las actuaciones y las disposiciones legales que resultan aplicables al presente proceso, cabe señalar que, de las normas antes transcriptas, se desprende sin hesitación que el art. 57 de la ley 3.764 es un precepto especial que regula el modo de extinción de las obligaciones de los contribuyentes que tengan su origen en los impuestos internos contemplados en dicho ordenamiento.

Ahora bien, sentado ello, creo oportuno señalar que es principio inconcuso de hermenéutica que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

Sobre la base de este asentado criterio interpretativo, resulta evidente para mí que el único medio

Procuración General de la Nación

previsto por el legislador para cancelar los impuestos internos regulados en el título II de la ley 3.764 -aplicable a la mercadería comercializada por la actora- ha sido el depósito de los montos resultantes en una cuenta del Banco de la Nación Argentina, por lo que resulta inválido el pago efectuado de otra forma.

Así entonces, pienso que no resulta ajustado a derecho admitir la compensación como modo de extinguir tales obligaciones impositivas pues, de lo contrario, se prescinde de lo ordenado por el art. 57 de la ley 3.764 sin declarar su inconstitucionalidad. En este sentido, corresponde recordar la inveterada doctrina de V.E., conforme a la cual donde la ley no distingue no cabe hacerlo al intérprete (Fallos: 336:844; 333:735, entre muchos otros).

A ello cabe agregar que la citada conclusión encuentra respaldo no sólo en la letra del art. 57 de la ley 3.764, sino también en las prescripciones del art. 70 del decreto 875/80, que si bien estableció que la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes establecidos en el título II de la Ley de Impuestos Internos se efectuará de acuerdo con los preceptos de la ley 11.683, lo hizo "*sin perjuicio de las disposiciones especiales que se determinan para cada rubro en particular*".

De esta forma, no se advierte confrontación alguna entre el art. 57 de la ley 3.764 y la ley 11.683, en tanto el primero representa un precepto específico que se aparta de las disposiciones generales de la ley de procedimiento fiscal. No es óbice a ello que la segunda ley sea posterior a la primera de las mencionadas pues, como ha dicho V.E., una ley general

posterior -en el caso la ley 11.683- no deroga ni modifica, implícita o tácitamente, una ley especial anterior (Fallos: 340:765; 337:329, entre otros).

-VII-

Opino, por lo expuesto, que corresponde revocar la sentencia de fs. 330/333 en cuanto ha sido materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, *16* de julio de 2019.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación