

*Procuración General de la Nación*

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

- I -

A fs. 111/113, la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario (Sala B) confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto hizo lugar a la demanda que promovió Celulosa Argentina S.A., tendiente a que se declare la nulidad del acto del Jefe de la Región Rosario de la Dirección General Impositiva (DGI), emitido el 23 de enero de 1997, por el que se rechazó el recurso administrativo de apelación que había interpuesto contra la liquidación efectuada por la DGI en concepto de intereses resarcitorios adeudados por el ingreso extemporáneo del saldo de la declaración jurada rectificativa del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal noviembre de 1993, presentada el 26 de julio de 1996 (v. copia obrante a fs. 5/12).

Para así resolver, el a quo recordó que la ley 11.683 permite la compensación de tributos, así como que no hay norma legal que determine el período a considerar en mora, por lo que debe estarse a la remisión al Código Civil que establece el art. 11 de aquel cuerpo normativo.

En tales circunstancias, y en forma coincidente a lo resuelto por la primera juzgadora, entendió que el caso de autos se rige supletoriamente por el art. 818 del C.C., que prevé que la compensación de deudas entre deudor y acreedor extingue la obligación hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir, pues la interpretación contraria -que postula la DGI cuando pretende que los intereses corren desde el vencimiento de la obligación original hasta la presentación de la solicitud de compensación- favorece el enriquecimiento ilegítimo de la demandada, que tuvo a su disposición excedentes de capital después de que se

compensaran los créditos a su favor.

- II -

Disconforme, la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva) interpuso el recurso extraordinario de fs. 121/124, que fue concedido a fs. 139 y trae el asunto a conocimiento del Tribunal.

Sostiene, en síntesis, que es arbitraria la interpretación del a quo sobre las normas que regulan la compensación de deudas tributarias, aunque -aclara- éste no es el núcleo principal de la cuestión, sino dilucidar desde cuándo produce efectos la presentación de la solicitud de compensación. En este sentido, señala que en autos no se discute la procedencia de la compensación efectuada por el actor, sino sus efectos y, por ello, critica la sentencia cuando pretende aplicar, al sub lite, forzosamente las normas del Código Civil cuando existe legislación tributaria específica que la regula, en cuyo ámbito existen normas interpretativas (art. 11 de la ley 11.683), que deben aplicarse en primer lugar para resolver el conflicto.

Desde esta perspectiva, dice, no hay vacío normativo, porque la resolución general (DGI) 2542, dictada conforme a derecho, establece expresamente los efectos de la presentación de la solicitud de compensación. Así, el art. 8º prescribe que aquéllas producirán efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos y, en caso contrario, sólo los producirán a partir de la fecha en que se cumplan en su totalidad. Por ello, cuando la Cámara resolvió aplicar el art. 818 del C.C. omitió pronunciarse sobre una cuestión fundamental para la dilucidación de la causa, que había planteado oportunamente, cual es que la jueza de primera instancia de-

*Procuración General de la Nación*

claró que aquella resolución general era ilegítima por variar los efectos de la ley, aun cuando ello no fue postulado por la actora, que no cuestionó su validez constitucional.

Pero, lo más llamativo del caso es que el a quo falló en contra de la posición que había adoptado al resolver una causa anterior, donde también se discutían los efectos de la solicitud de compensación y la procedencia de los intereses resarcitorios. Al respecto, transcribió las partes pertinentes de dicha decisión, de donde surgiría que la Cámara acogió su posición en cuanto a que los intereses que se devengan por el ingreso extemporáneo de la obligación tributaria se calculan desde el vencimiento del impuesto hasta la presentación de la solicitud de compensación y justificó este proceder en que recién a partir de ese momento las sumas a compensar comenzaron a coexistir.

- III -

El remedio extraordinario es formalmente admisible, pues en autos se discute la interpretación de normas de naturaleza federal y lo decidido por el superior tribunal de la causa, en sentencia definitiva, es contrario a la pretensión que la recurrente funda en aquéllas (art. 14, inc. 3º de la ley 48) (doctrina de Fallos: 316:1954, entre otros).

- IV -

En cuanto al fondo del asunto, cabe tener presente que, si se encuentra en discusión el contenido y alcance de una norma de derecho federal, la Corte no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o del a quo sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (Fallos: 324:920; 325:178, 860 y 1038, entre otros).

Ello sentado, es del caso destacar que no existe

controversia sobre la compensación efectuada por el contribuyente, como se encargó de señalar la apelante (v. manifestaciones de fs. 123, primer párrafo), sino solamente hasta cuándo deben calcularse los intereses resarcitorios por pagos fuera de término de obligaciones que luego fueron compensadas. Sobre el punto existe coincidencia entre las partes en que aquéllos corren desde el vencimiento general de la obligación pero discrepan sobre la fecha en que deben finalizar, pues mientras el actor sostiene que culminan en los distintos vencimientos de las declaraciones juradas cuyos saldos a favor de libre disponibilidad fueron afectados a la cancelación de la deuda por capital, por el contrario, la DGI pretende que se calculen hasta la presentación de las solicitudes de compensación.

La Corte ha señalado que en materia de interpretación de las leyes tributarias -sustanciales y formales- la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa. Si tales fuentes no son decisivas, cabe recurrir a los principios de derecho común, con carácter supletorio posterior (Fallos: 258:149).

Dicha regla metodológica se encuentra legislada en la ley 11.683 (art. 1º, t.o. 1998), que de tal forma, en el terreno tributario, otorga la primacía a los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial y, con carácter supletorio o secundario, de los que pertenecen al derecho privado (Fallos: 304:203, con sus citas, 323:1315).

Sobre tales bases, entonces, corresponde examinar el caso planteado.

La ley 11.683 admite que la compensación, como modo

## *Procuración General de la Nación*

de extinción de las obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente, conforme a lo que se deduce de lo dispuesto por los arts. 34 y 35 (t.o. 1978, vigentes al momento de los hechos, cuyos textos corresponden a los arts. 28 y 29 del t.o. 1998).

Así lo reconoció V.E. en Fallos: 312:1239 y, en fecha reciente, también sostuvo que el art. 35 de la ley 11.683 (t.o. 1978), que autoriza a la DGI a compensar los saldos acreedores de los contribuyentes con las deudas o saldos deudores por impuestos, no determina el apartamiento de los presupuestos elementales que el Código Civil establece para que sea posible la compensación entre quienes reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente (B. 574. XXXIII. "Buenos Aires, Provincia de c/ Dirección General Impositiva (D.G.I.) s/ impugnación de acto administrativo", sentencia del 11 de marzo de 2003, con cita de Fallos: 285:44).

Por su parte, la resolución general (DGI) 2542 reglamenta el procedimiento que deben seguir los contribuyentes y responsables para solicitar la compensación de sus obligaciones y, en lo que aquí interesa, dispone que tales solicitudes producirán efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos. En caso contrario, sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de aquéllos (art. 8º).

En tales condiciones, las normas específicas que regulan el instituto de la compensación nada dicen sobre la aplicación y cálculo de intereses resarcitorios por pago fuera de término, por lo que corresponde recurrir a la disposición general sobre la materia, contenida en el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. 1998), que solamente establece que la falta total

o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio, sin especificar hasta cuándo corren en supuestos como el de autos.

Pues bien, en este contexto, pienso que la sentencia apelada se ajusta a derecho, pues, ante la falta de previsión legal expresa, de contenido tributario, que contemple esta situación, recurrió a las disposiciones pertinentes del Código Civil, en cuanto a que la compensación se verifica entre quienes reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, desde el momento en que coexisten las deudas (art. 818), en concordancia con las pautas adoptadas por V.E. en la causa B. 574. XXXIII ya indicada.

Asimismo, no puedo dejar de señalar que dicho criterio se alinea con la razón de ser de los intereses resarcitorios, que no es de naturaleza represiva (Fallos: 323:1315), sino que tiene por objeto retribuir la privación del capital de las sumas adeudadas (arg. de Fallos: 316:762), mientras que, adoptar la posición contraria esgrimida por la apelante, sería asignarle aquel carácter que V.E. le negó y consagrar una situación de enriquecimiento sin causa, pues aquélla tuvo las sumas a su disposición desde el vencimiento de las declaraciones juradas cuyos saldos a favor de libre disponibilidad fueron afectados a la cancelación de la deuda por capital.

Por último, cabe consignar que no obsta a este razonamiento la previsión del art. 8º de la resolución general (DGI) 2542, pues ésta tiene por efecto declarar la extinción de las deudas por compensación, siempre que la DGI lo admita y, en el caso, aquélla no desconoció ni discutió la realizada por la actora.

*Procuración General de la Nación*

- V -

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 6 de noviembre de 2003.-

Fdo.: Nicolás Eduardo Becerra

Es Copia



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 28 de julio de 2005.

Vistos los autos: "Celulosa S.A. c/ D.G.I. s/ impugnación acto administrativo".

Considerando:

1°) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario —Sala B— confirmó la sentencia de la anterior instancia en cuanto hizo lugar a la demanda promovida con el objeto de que se revoque el acto administrativo mediante el cual se liquidó una suma en concepto de intereses resarcitorios por el lapso transcurrido desde el vencimiento general de la obligación correspondiente al impuesto al valor agregado del mes de noviembre de 1993 —que tuvo lugar el 20 de diciembre de ese año— hasta la fecha —26 de julio de 1996— en que el contribuyente solicitó su compensación con saldos a su favor resultantes de las declaraciones juradas del mismo tributo correspondientes a los períodos fiscales de diciembre de 1993, y enero y febrero de 1994.

2°) Que para decidir en el sentido indicado, tras señalar que la ley 11.683 autoriza la compensación de deudas tributarias, juzgó que ante la ausencia de norma legal expresa que determine el período a considerar en mora y la remisión efectuada por el art. 11 de la mencionada ley, resultaba supletoriamente aplicable al caso lo dispuesto por el art. 818 del Código Civil en cuanto prevé que la compensación de deudas entre deudor y acreedor extingue la obligación "... hasta donde alcance la menor desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir". En consecuencia, entendió que asistía razón a la actora en cuanto a que el período de mora —que daba lugar a los intereses— se limitaba al transcurrido desde la fecha del vencimiento general de la obligación hasta el vencimiento de las declaraciones juradas de las que resultaron los saldos a su favor. Agregó que el organismo recaudador tuvo a su disposición desde entonces "excedentes de capital, que luego

fueron compensados con crédito a favor del Fisco" por lo que, en su concepto, una interpretación contraria "llegaría a favorecer el enriquecimiento ilegítimo de la demandada" (fs. 112).

3°) Que contra tal sentencia el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario que fue concedido a fs. 139/139 vta. y que resulta formalmente procedente toda vez que se encuentra en discusión la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el apelante sustenta en ellas (art. 14, inc. 3° de la ley 48).

4°) Que el recurrente no discute la procedencia de la compensación sino los efectos que le ha atribuido el *a quo*. Aduce, en lo sustancial, que en lo relativo a ese punto no corresponde la aplicación de las disposiciones del Código Civil, ya que existe una norma reglamentaria, en el campo del derecho tributario (el art. 8° de la resolución general —DGI— 2542), que contempla expresamente dicha cuestión, cuya validez no ha sido impugnada por la actora.

5°) Que en el derecho tributario ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683 —texto ordenado según el decreto 821/98— y Fallos: 237:452; 249:189; 280:82; 290:97, entre otros). Al respecto ha señalado el Tribunal que el concepto de "leyes impositivas" empleado en la norma citada no excluye a las disposiciones reglamentarias emanadas de los órganos competentes, pues ellas, en la medida que respeten su espíritu, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley (Fallos:

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

308:682, considerando 6° y sus citas).

6°) Que con relación a las solicitudes de compensación de saldos de impuestos la resolución general (DGI) 2542 establece en su art. 8° que tales solicitudes "producirán efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos por esta Resolución General. En caso contrario, sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de dichos requisitos".

7°) Que cabe poner de relieve que en el *sub lite* —como ya ha sido señalado— el Fisco Nacional no cuestiona la procedencia de las compensaciones solicitadas por el contribuyente, y que a su vez, éste acepta que tales compensaciones se encuentran reguladas por la mencionada resolución general, tal como expresamente lo manifiesta en el escrito de interposición de la demanda (confr. fs. 16 y 17), sin cuestionar la validez de dicho reglamento. Sin embargo, aduce que los efectos a que alude el art. 8° —precedentemente transcriptos— son de carácter declarativo, "ya que los constitutivos se hallan plasmados en los saldos a favor de esta Empresa, cuya materialidad resulta innegable" (fs. 16 vta.).

8°) Que pese a los argumentos desarrollados por la actora, una interpretación razonable y discreta del mencionado art. 8° conduce a sostener que los "efectos" a los que se refiere no pueden ser otros que la extinción de la obligación tributaria que el contribuyente pretende compensar. De manera que al fijar la norma el momento en el que aquél se produce —en el caso, desde la presentación de la solicitud respectiva— debe estarse, por las razones antes expuestas, a las disposiciones del ordenamiento tributario, ya que —contrariamente a lo sostenido por el *a quo*— no se presenta un vacío que haga

necesario acudir supletoriamente a las soluciones que ofrecería el derecho privado.

9°) Que en orden a ello debe considerarse a mayor abundamiento que —al no tratarse de un supuesto de compensación de oficio o “automática”— si la actora optó discrecionalmente por destinar los saldos a su favor a obtener la compensación autorizada por la ley 11.683 y reglamentada por la resolución general 2542, no puede sustraerse a lo dispuesto por dicha normativa en cuanto al momento a partir del cual el pedido de compensación produce efectos, ni pretender que se asigne al art. 8° de aquel reglamento una interpretación que equivalga a prescindir de su texto (Fallos: 315:2555, entre otros).

10) Que por lo tanto, cabe concluir que la actora sólo canceló el saldo de impuesto en la fecha en que presentó las solicitudes de compensación, por lo que resulta procedente la exigencia de los intereses devengados durante ese lapso por la suma adeudada.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas por su orden por tratarse de una cuestión opinable de derecho (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a la presente. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI (en disidencia)- ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - RICARDO LUIS LORENZETTI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

DISI -//-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAUL ZAFFARONI

Considerando:

1°) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario —Sala B— confirmó la sentencia de la anterior instancia en cuanto hizo lugar a la demanda promovida con el objeto de que se revoque el acto administrativo mediante el cual se liquidó e intimó el pago de una suma en concepto de intereses resarcitorios por el lapso transcurrido desde el vencimiento general de la obligación correspondiente al impuesto al valor agregado del mes de noviembre de 1993 —que tuvo lugar el 20 de diciembre de ese año— hasta la fecha —26 de julio de 1996— en que el contribuyente solicitó su compensación con saldos a su favor resultantes de las declaraciones juradas del mismo tributo correspondientes a los períodos fiscales de diciembre de 1993, y enero y febrero de 1994.

2°) Que para decidir en el sentido indicado, tras señalar que la ley 11.683 autoriza la compensación de deudas tributarias, juzgó que ante la ausencia de norma legal expresa que determine el período a considerar en mora y la remisión efectuada por el art. 11 de la mencionada ley, resultaba supletoriamente aplicable al caso lo dispuesto por el art. 818 del Código Civil en cuanto prevé que la compensación de deudas entre deudor y acreedor extingue la obligación "... hasta donde alcance la menor desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir". En consecuencia, entendió que asistía razón a la actora en cuanto a que el período de mora —que daba lugar a los intereses— se limitaba al transcurrido desde la fecha del vencimiento general de la obligación hasta el vencimiento —o presentación— de las declaraciones juradas de las que resultaron los saldos a su favor. Agregó que el organismo recaudador tuvo a su disposición desde entonces "excedentes de capital, que luego fueron compensados con crédito a favor del Fisco" por lo que, en su concepto, una interpretación

contraria "llegaría a favorecer el enriquecimiento ilegítimo de la demandada" (fs. 112).

3°) Que contra tal sentencia el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario que fue concedido a fs. 139/139 vta. y que resulta formalmente procedente en tanto se encuentra en discusión la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria a las pretensiones que el apelante sustenta en ellas (art. 14, inc. 3° de la ley 48).

4°) Que el recurrente no discute la procedencia de la compensación sino sus efectos. Aduce, en lo sustancial, que en lo relativo a ese punto no corresponde la aplicación supletoria de las disposiciones del Código Civil, ya que existe una norma reglamentaria, en el campo del derecho tributario (el art. 8° de la resolución general —DGI— 2542), que contempla expresamente dicha cuestión, cuya validez no ha sido impugnada por la actora.

5°) Que en el derecho tributario ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683 —texto ordenado según el decreto 821/98— y Fallos: 237:452; 249:189; 280:82; 290:97, entre otros). Al respecto ha señalado el Tribunal que el concepto de "leyes impositivas" empleado en la norma citada no excluye a las disposiciones reglamentarias emanadas de los órganos competentes, pues ellas, en la medida que respeten su espíritu, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley (Fallos: 308:682, considerando 6° y sus citas).

6°) Que con relación a las solicitudes de compen-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

sación de saldos de impuestos la resolución general (DGI) 2542 establece en su art. 8° que tales solicitudes "producirán efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos por esta Resolución General. En caso contrario, sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de dichos requisitos".

7°) Que cabe poner de relieve que en el *sub lite* —como ya ha sido señalado— el Fisco Nacional no cuestiona la procedencia de las compensaciones solicitadas por el contribuyente, y que a su vez, éste acepta que tales compensaciones se encuentran reguladas por la mencionada resolución general, tal como expresamente lo manifiesta en el escrito de interposición de la demanda (confr. fs. 16 y 17), sin cuestionar la validez de dicho reglamento. Sin embargo, aduce que los efectos a que alude el art. 8° —precedentemente transcriptos— son de carácter declarativo, "ya que los constitutivos se hallan plasmados en los saldos a favor de esta Empresa, cuya materialidad resulta innegable" (fs. 16 vta.).

8°) Que el art. 8° de la resolución general 2542 determina los efectos de la presentación de una solicitud de compensación, pero no de la compensación en sí misma. Es decir, atañe a aspectos formales o de procedimiento que en las circunstancias que se presentan en esta causa no resultan decisivos en tanto no media objeción alguna por parte del Fisco respecto del derecho del contribuyente a cancelar su deuda mediante la compensación pretendida. Por lo tanto, admitida la procedencia de la compensación, y circunscripta como se encuentra la materia en debate a fijar sus efectos o alcances, debe coincidirse con el criterio del a quo y del dictamen del señor Procurador General en cuanto a que las normas del ordenamiento tributario —ante la falta de una previsión expresa sobre el punto— no excluyen la aplicación del

principio básico establecido por el Código Civil (art. 818 *in fine*) en cuanto a que la compensación extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta donde alcance la menor, "desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir".

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase. E. RAUL ZAFFARONI.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **la D.G.I.**, representada por la Dra. **María Cristina Sacco**

Traslado contestado por **Celulosa Arg. S.A.** representada por el Dr. **Alfredo Daniel Garbarini**

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Rosario**