

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 17 de mayo de 2005.

Vistos los autos: "Valot, Eduardo Alfredo c/ AFIP - D.G.I. - resols. 23/3/99 y 31/5/99 s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1º) Que contra la sentencia de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que, al confirmar lo decidido en la anterior instancia, hizo lugar a la demanda deducida con el objeto de que se declare la nulidad de las resoluciones del organismo recaudador mencionadas en el escrito de fs. 1/5 en cuanto en ellas se liquidaron intereses resarcitorios sobre la deuda de intereses del mismo tipo originada en el pago fuera de término de impuestos y anticipos, el organismo recaudador interpuso recurso extraordinario que fue concedido mediante el auto de fs. 223.

2º) Que para pronunciarse en el sentido indicado, el *a quo* consideró que del examen del art. 42 de la ley 11.683 (37 en el texto ordenado en el año 1998) no surgía que se encontrase prevista la aplicación de intereses sobre intereses, y que no existía una norma que estableciese la capitalización de éstos a fin de que constituyeran base de cálculo de nuevos intereses. En consecuencia, juzgó que la exigencia del organismo recaudador era ilegítima, pues importaría crear un suplemento tributario sin una norma previa que le diese fundamento. En esa inteligencia, negó que la mención efectuada en el citado art. 37 de los "demás pagos a cuenta" pudiese otorgar sustento a la posición de la AFIP.

3º) Que, por otra parte, entendió que el párrafo incorporado por la ley 25.239 al mencionado art. 37 no importa una mera aclaración ya que modifica el régimen vigente hasta entonces, por lo que no puede alcanzar a las obligaciones cuyo capital —como en el caso de autos— había sido cancelado con

anterioridad.

4º) Que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible pues se encuentra en discusión la inteligencia de una norma federal —el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998)— y la decisión del *a quo* ha sido contraria al derecho que el apelante funda en ella (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

5º) Que en el escrito respectivo, el representante del organismo recaudador sostiene, entre otros argumentos, que a diferencia de lo que ocurre en el derecho civil, en el derecho fiscal se permite al deudor imputar el pago a cuenta al capital, de manera que en ese campo —en caso de abonarse el capital adeudado sin los intereses— no hay posibilidad de que se configure anatocismo vedado por el art. 623 del Código Civil al no haber una duplicación de intereses que se computen simultáneamente sobre dos sumas de dinero representativas del capital y del interés de éste, ya que el deudor pasa a deber una única suma —los intereses impagos que cesan de devengarse a partir de la cancelación del capital— y, en tal supuesto nada impide que ese valor —ya desprendido e independizado de su fuente— constituya una deuda de dinero autónoma que devengue intereses en caso de mora.

Aduce asimismo que el art. 37 de la ley 11.683 no tiene carácter taxativo sino meramente enunciativo, y que dado que el contribuyente no canceló íntegramente su obligación tributaria, considerando como tal no solo al impuesto sino también a los intereses resarcitorios derivados de la mora en su pago, se justifica el cobro de intereses por el saldo adeudado ya que ese pago fue parcial. En esa comprensión, destaca que la ley se refiere a "pagos a cuenta", y afirma que la reforma del art. 37 ratifica lo que la ley ya disponía con anterioridad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

6°) Que dado que la pretensión del Fisco Nacional consiste en percibir los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), debe determinarse si se configura alguno de los presupuestos de hecho que según esa norma da lugar al devengamiento de tales accesorios, ya que de no ser así tal pretensión resultaría ilegítima por ausencia de sustento legal, aun cuando no configurase un caso de anatocismo vedado por el art. 623 del Código Civil (confr. Fallos: 304:226 y 308:463).

7°) Que al respecto cabe recordar que el derecho tributario —en cuyo ámbito 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, t.o. en 1978, y Fallos: 307:412, entre otros)— presenta particularidades que, en lo que importa en el *sub lite*, se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (confr. Fallos: 323:1315, considerando 10 y sus citas), en especial en lo referente a sus elevadas tasas, que se justifican por el interés de la comunidad en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las funciones del Estado (confr. Fallos: 308:283; 316:42 —considerando 4°—; 323:3412).

8°) Que, sentado lo que antecede, corresponde coincidir con la interpretación que el *a quo* ha efectuado del mencionado art. 37 ya que éste —en su redacción vigente cuando el contribuyente canceló sus deudas por impuestos y anticipos (ver fs. 16/25 y 28/29)— preveía el devengamiento de intereses resarcitorios ante la "falta total o parcial de pagos de gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta" (párrafo primero). Resulta claramente del texto legal que no se ha contemplado la aplicación de tales

intereses sobre una deuda proveniente de la falta de pago de esos mismos accesorios cuando se hubiese cancelado la obligación principal. Precisamente respecto de este supuesto —la percepción por parte del Fisco de la deuda principal— el mencionado artículo se limita a establecer la subsistencia de la obligación de abonar estos intereses —mientras no haya transcurrido el término de la prescripción de aquélla— no obstante la falta de reserva del ente fiscal, sin disponer que esa suma genere, a su vez, nuevos intereses.

Por lo demás, resulta inaceptable el argumento del apelante en torno de la expresión "demás pagos a cuenta", ya que es indudable que ésta alude a eventuales conceptos análogos a los precedentemente mencionados por la norma; es decir, "retenciones", "percepciones" y "anticipos", que ninguna relación guardan con una obligación por intereses. Del mismo modo, el argumento relativo a que el art. 37 no tiene carácter taxativo sino meramente enunciativo resulta inconducente en tanto sólo traduce la pretensión de que se prescinda del texto legal para admitir la procedencia de intereses en supuestos que no han sido previstos en la norma.

9°) Que al ser ello así, corresponde concluir que el párrafo que la ley 25.239 incorporó a ese artículo de la ley 11.683 —estableciendo que en caso de cancelarse la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses devengados por dicha deuda, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese mismo momento los intereses previstos en esa norma— importó una modificación del anterior régimen legal que sólo podría ser aplicable hacia el futuro y no a un caso como el *sub examine*. No obsta a ello el carácter "aclaratorio" que el punto 2 del art. 18 de la ley 25.239 asigna a tal agregado puesto que —como adecuadamente lo señala el señor Procurador General en su dictamen— es atribución del Poder

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Judicial determinar el carácter de la norma, cualquiera que sea la denominación dada por el legislador, con el fin de establecer si so pretexto de aclarar, se afectan derechos legítimamente adquiridos al amparo de la ley anterior (Fallos: 311:2073 y sus citas). En tal sentido ha expresado el Tribunal que el carácter de aclaratorio que el legislador atribuye a la norma no es suficiente para que el órgano judicial lo reconozca, pues el debido resguardo de la independencia del Poder Judicial y el ejercicio consecuente del control de constitucionalidad de los actos públicos, impiden acatar un mandato que no es más que una reforma legislativa destinada a invadir la esfera propia de los magistrados (Fallos: 234:717 y 307:305).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - RICARDO LUIS LORENZETTI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **la AFIP**, representada por el Dr. **Agustín E Coien**, con el patrocinio del Dr. **Enrique C. Carballo**
Traslado contestado por **Valot, Eduardo Alfredo**, representado por el Dr. **Leonardo F. Wagner**
Tribunal de origen: **Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V**
Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 7**