



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
23519/2011 ALPINE ELECTRONICS OF AMERICA INC
SUCURSAL BUENOS AIRES c/ EN-AFIP-DGI-LEY 11683
s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

En Buenos Aires, a de mayo de 2017, reunidos en
acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones
en lo Contencioso Administrativo Federal, a efectos de conocer del recurso
interpuesto en los autos caratulados “**ALPINE ELECTRONICS OF
AMERICA INC. SUCURSAL BUENOS AIRES C/EN –AFIP DGI- LEY
11.683 s/ Dirección General Impositiva**”, contra la sentencia de fs. 297/300, el
Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara Rogelio W. Vincenti dijo:

1º) Que a fs. 297/300, la señora jueza de la anterior
instancia rechazó, con costas por su orden, la demanda de Alpine Electronics of.
América inc. Suc. Buenos Aires contra la AFIP-DGI, a fin de que se declare la
nulidad de las notas que habían desestimado sus solicitudes de compensación de
impuestos internos con el crédito fiscal proveniente de otros impuestos,
efectuadas entre agosto 2005 y agosto 2009, intimando su pago, como asimismo
su ampliación por la que impugnó la Res. DI RNOR 113/2011 mediante la que se
rechazaron sus recursos previos.

Para así resolver, la jueza consideró, en síntesis, que
existían dos regulaciones aplicables a los impuestos internos según el bien de que
se trate: a) la ley 3764, que rige para los seguros y los bienes comprendidos en las
partidas 85.12; 85.15 y 92.11, dentro de las cuales se encuentran las mercaderías
de la actora y b) la ley 24.674, para el resto de los productos alcanzados (v. gr.
bebidas alcohólicas, tabaco, cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y
concentrados, entre otros).

Toda vez que la ley 3764 es clara en cuanto a que el
ingreso de impuestos internos debe efectuarse mediante depósito en el Banco
Nación, la pretensión de la actora de excluirse de su aplicación es inadmisibles, al
intentar compensar créditos y débitos, ya que se opone al específico sistema
jurídico vigente, por lo que resulta improcedente.

A lo expuesto no obsta lo indicado por la actora en
cuanto a que el Fisco aceptó pacíficamente las compensaciones efectuadas por
más de diez años, invocando para ello la aplicación de la doctrina de los actos
propios.

Sin perjuicio de advertir que del anexo D de la
documentación acompañada por la actora, en forma alguna surge la admisión de
las compensaciones (entre 1995 y 2005), sino sólo la presentación de solicitudes,

Fecha de firma: 18/05/2017

Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ROGELIO W. VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#10947583#179000502#20170517095457240

consideró que asiste razón a la demandada cuando afirmó que la falta de observación no implica su procedencia.

2º) Que, disconforme, la actora apeló la sentencia a fs. 303, recurso que fue concedido a fs. 304 y fundado a fs. 307/323. El Fisco lo contestó a fs. 321/328.

En su memorial expone, en resumen, los siguientes agravios:

- a) **La confianza legítima y los actos propios de la AFIP:** afirma que presentó por más de diez años los correspondientes formularios de compensación mediante los códigos específicamente previstos por el sistema para este tipo de impuesto aplicables a la actividad que realiza (comercialización de sistemas de audio y multimedia para automóviles) sin que la AFIP haya realizado objeción alguna a dicho proceder. Sostiene, en tal sentido, que los actos del Fisco generaron en su parte la confianza legítima de estar actuando mediante mecanismos legales habilitados para la cancelación tributaria.

Afirma que, intempestivamente, el ente fiscal rechazó ciertas solicitudes indicando que no resultaban procedentes las compensaciones porque el art. 57 de la ley 3764 establecía como única forma de cancelación el pago en efectivo, pese a que desde 1995 había aceptado de forma pacífica la compensación.

- b) **La imposibilidad de efectuar pagos mediante depósito en efectivo ante el BNA:** afirma que aun cuando la ley 3764 no contemple la compensación, interpretar que ello implica una prohibición porque sólo puede pagarse en efectivo y por depósito se contrapone con el hecho de que existe la posibilidad de pago por VEP.

Sostiene en tal sentido que la referencia a la limitación en la forma de pago no necesariamente debe interpretarse como que impida la compensación, porque cuando la ley 3764 habla de depósito lo hace refiriéndose a que era el único medio de pago cuando se sancionó y ahora la compensación excede tal concepto y es admitida por la ley 11.683.

Manifiesta que la AFIP no puede ir contra sus propios actos y convalidar y habilitar una compensación y luego denegarla. Esgrime al respecto que dicho ente no pudo indicar cuál era la interpretación y/o práctica con anterioridad a la resolución nº 113/2011. Tampoco contestó si había permitido al 19 de agosto de 2009 la compensación de impuestos internos, código 461 como impuesto de origen y/o de destino, lo cual evidencia que permitía esas compensaciones y ese código estaba específicamente destinado a los impuestos internos propios de su actividad.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
23519/2011 ALPINE ELECTRONICS OF AMERICA INC
SUCURSAL BUENOS AIRES c/ EN-AFIP-DGI-LEY 11683
s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

c) **La errónea interpretación del art. 57 de la ley 3.764. La omisión de antecedentes parlamentarios:** Considera que el art. 57 de la ley 3764 cayó en desuetudo, más allá de su vigencia formal. Los propios actos de la AFIP habilitaron los sistemas no sólo para pagar vía transferencia electrónica sino también por compensación.

Manifiesta al respecto que la norma en cuestión tuvo que ver con criterios de unificación de los sistemas de recaudación y fiscalización y de ninguna manera limitar una posible compensación, a la fecha, para su cancelación. A dicha conclusión debe arribarse, necesariamente, a la luz de la interpretación histórica de las normas.

Sostiene que la propia ley del impuesto disponía la expresa aplicación de la ley 11.683. Así, y a la luz de los hechos actuales, la compensación dispuesta en esa norma debe interpretarse armónicamente como forma admisible de cancelación de obligaciones fiscales.

En tal sentido considera que la sentencia resulta palmariamente arbitraria si se tiene en cuenta que la ley 3764 debe ser armonizada con la ley 11.683 que expresamente permite la compensación.

d) **La imposición de costas por su orden:** Se agravia de la imposición de costas.

3º) Que, conforme surge de los presentes autos, en primer término, el Fisco emitió 40 intimaciones a la contribuyente para que ingresara en efectivo los montos por concepto de impuestos internos y después denegó expresamente las compensaciones efectuadas para extinguir las obligaciones tributarias por dichos conceptos con el crédito fiscal proveniente de otros impuestos que venía efectuando desde hacía diez años (Res.DI RNOR 113/2011).

Alpine Electronic of. America Inc. Suc. Buenos Aires es una empresa que se dedica a la comercialización de sistemas de audio y multimedia para automóviles y resulta contribuyente del impuesto interno sobre productos electrónicos (número de partida 85.12).

Desde 1995 venía cumpliendo sus obligaciones en el tributo mediante compensaciones. No obstante, a partir del 8 de octubre de 2009 el ente fiscal rechazó las solicitudes sosteniendo que no resultaban procedentes de acuerdo con lo dispuesto por el art. 57 de la ley 3764, que establece el pago en efectivo como única forma de cancelación de las obligaciones.



En tales condiciones, corresponde 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 la a-quo, o si, por el contrario, es admisible otro medio de cancelación de la deuda –en concreto la compensación-, tal como postula la contribuyente.

4º) Que la ley 24.674 sustituyó el texto de la ley de impuestos internos ordenada en 1979 y modif, estableciendo un gravamen sobre los tabacos, bebidas alcohólicas, cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados (art. 1º).

Dicha sustitución no tiene efecto respecto del impuesto interno a los seguros y sobre los productos comprendidos en el art. 1º del decreto 1371/94 que se continúan rigiendo por las disposiciones de la ley 3764 (art. 2º), situación que alcanza a la actora en virtud de los productos que elabora (partida 85.12).

Cabe señalar que, en cuanto al modo de extinción de la obligación tributaria, el art. 57 de la ley 3764 dispuso que el ingreso de los impuestos regidos por ese título debía efectuarse mediante depósito de su importe por el responsable en la cuenta “impuestos internos nacionales” orden Dirección General Impositiva, careciendo de validez todo pago hecho en otra forma que la expresada.

Por su parte, el decreto 875/80, reglamentario de esta última ley, previó que la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes establecidos en el título II se debía efectuar de acuerdo con los preceptos de la ley 11.683 (art. 70).

5º) Que la compensación es una de las formas de cancelación de las obligaciones tributarias que tiene lugar cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente (confr. art. 921 CCC).

Según la ley 11.683, el contribuyente o responsable pueden compensar sus deudas hacia el Fisco con sus saldos favorables siempre que la DGI ya hubiera consignado tal saldo en declaraciones juradas anteriores no impugnadas (art. 27).

A su vez, la AFIP puede compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Dirección y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos, pudiendo provenir





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
23519/2011 ALPINE ELECTRONICS OF AMERICA INC
SUCURSAL BUENOS AIRES c/ EN-AFIP-DGI-LEY 11683
s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

esos saldos deudores de distintos gravámenes sometidos al régimen de la ley 11.683 (art. 28).

Aquí el legislador pone de manifiesto el carácter facultativo de la compensación en el sentido de que será el organismo fiscal quien deberá invocarla a través de un procedimiento de oficio o a solicitud del interesado. Su fundamento: la necesidad de verificar la liquidez y exigibilidad de los créditos.

“La compensación como modo 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. 27, 34 y 35 de la ley 11.683, siendo necesario para su procedencia que el crédito sea líquido y exigible en los términos del art. 819 del Código Civil, lo cual requiere en materia impositiva o salvo el supuesto del art. 34, primer párrafo,’ in fine’ de la ley citado que la Autoridad de Aplicación determine los saldos netos a compensar. Ello es así dado que la exigibilidad del crédito se configura cuando la Dirección General Impositiva ha comprobado la existencia de pagos o ingresos excesivos y dispone acreditar el remanente respectivo, tal como surge del art. 36 de la ley 11.683”(Fallos 312:1239).

6º) Que interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance y corresponde al intérprete, en este caso el juez, determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable.

En el *sub lite*, la jueza de la anterior instancia recurrió al método literal limitándose a declarar el alcance que surge de las palabras empleadas en la ley, sin considerar la evolución de las nuevas necesidades de la vida social y especialmente el avance tecnológico que produjo nuevas modalidades de pago vía electrónica y con poco uso del efectivo.

En el caso, debe recurrirse a una interpretación armónica considerando no sólo la ley de impuestos internos y sus posteriores modificaciones sino también sus decretos reglamentarios y la ley de procedimiento tributario a la que se remite.

Cabe tener en cuenta al respecto que “no se compadece con el criterio de esta Corte acerca de que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo y cada ley sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todas se entiendan teniendo en cuenta los fines de las demás y considerándolas como dirigidas a colaborar en su ordenada estructuración para que las disposiciones imperativas no estén



sujetas o a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger” (Fallos: 294:223, entre muchos otros).

7º) Que de las normas aplicables no se advierte que en este caso específico esté prohibido el pago por compensación sino que, por el contrario, como se señaló anteriormente, el decreto reglamentario de la ley 3764 remite a la ley 11.683 y la admite.

Nótese al respecto que la propia DGI reconoció mediante consulta efectuada vía web (15.10.2009) que la compensación en cuestión es factible del modo en que la actora lo efectuó, tal como surge de la copia a la respuesta a dicha consulta, en la que expresamente dijo: *“se informa que su consulta se encuadra en el artículo 1 de la RG 1658/04 en la cual se indica que los contribuyentes y responsables podrán solicitar la compensación a sus obligaciones fiscales –determinadas y exigibles- con saldos a favor aun cuando éstos correspondan a distintos tributos”* (ver Anexo D acompañado en las act. adm.).

En tal sentido no puede dejar de considerarse que la AFIP durante diez años ninguna objeción efectuó a las compensaciones que estuvo realizando la actora.

Po lo demás, asiste razón a la recurrente cuando señala que el Fisco pretende rechazar las compensaciones efectuadas sobre la base de una norma antigua que instrumenta los pagos acorde a esa época y que, además, nada refiere a la extinción de la obligación por compensación.

En efecto, no puede soslayarse que los medios de pago han evolucionado desde la fecha en que se sancionó la ley 3764 y actualmente los pagos se hacen por VEP (volante electrónico de pago) y otros medios electrónicos.

Nótese en tal sentido que la ley del referido gravamen inicialmente había establecido dos tipos de instrumentos fiscales, el primero de ellos representaba el pago del correspondiente gravamen, y el segundo cumplía una función de control. El primer tipo estaba constituido por los denominados valores fiscales, los cuales consistían en ‘estampillas’ o ‘fajas’ que representaban un determinado valor real.

Conforme al régimen vigente, este sistema de valores fiscales no rige, salvo algunos productos establecidos específicamente en la ley, siendo reemplazado, en su momento, por el sistema de depósito a fin de facilitar la recaudación, resultado que, tal como se dijo anteriormente, hoy en día puede lograrse más eficientemente y con mayor comodidad para los contribuyentes mediante otros medios de pago (ej: electrónicos) u otras formas de cancelación de las obligaciones.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
23519/2011 ALPINE ELECTRONICS OF AMERICA INC
SUCURSAL BUENOS AIRES c/ EN-AFIP-DGI-LEY 11683
s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

Por ende, no hay justificativo alguno para admitir que en algunos casos el pago se realice en efectivo y en otros por distintos medios 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 justificar un tratamiento desigual frente a la misma ley fiscal.

8º) Que en cuanto a las costas, en virtud de lo previsto en el art. 279 del CPCCN, corresponde adecuarlas, imponiéndolas en ambas instancias al Fisco vencido (art. 68, primera parte del CPCCN).

Por las razones expuestas corresponde revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda de la actora, con costas al Fisco vencido en ambas instancias (arts. 68, primera parte y 279 del CPCCN).

Los Dres. Jorge Eduardo Morán y Marcelo Daniel Duffy adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede SE RESUELVE: revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda de la actora, con costas.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Eduardo Morán

Marcelo Daniel Duffy

Rogelio W. Vincenti

